

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Владимирский государственный университет  
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых»

# БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ

Учебное пособие



Владимир 2021

УДК 657.1  
ББК 65.052.2  
Б94

**Автор-составитель** А. М. Губернаторов

Рецензенты:

Кандидат экономических наук, доцент  
зав. кафедрой экономики и финансов Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации (Владимирский филиал)  
*Д. В. Кузнецов*

Главный бухгалтер ООО «Хрустальное небо»  
*Т. П. Губернаторова*

**Бухгалтерский (финансовый) учет** : учеб. пособие / авт.-  
Б94 сост. А. М. Губернаторов ; Владим. гос. ун-т им. А. Г. и Н. Г. Сто-  
летовых. – Владимир : Изд-во ВлГУ, 2021. – 400 с.  
ISBN 978-5-9984-1289-9

Рассматриваются важные понятия и термины, отражающие сущность организации бухгалтерского учета в условиях реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие требованиям рыночной экономики и международным стандартам финансовой отчетности. Освещаются новые требования и принципы организации и ведения учета в коммерческих организациях.

Предназначено для студентов-бакалавров направлений «Экономика», «Бизнес-информатика». Может быть полезным аспирантам, преподавателям вузов, а также широкому кругу читателей, интересующихся вопросами бухгалтерского учета с целью повышения финансовой грамотности.

Ил. 4. Табл. 17. Библиогр.: 53 назв.

УДК 657.1  
ББК 65.052.2

ISBN 978-5-9984-1289-9

© Губернаторов А. М., 2021

## ОГЛАВЛЕНИЕ

|  |     |
|--|-----|
| ВВЕДЕНИЕ .....   | 7   |
| Тема 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....  | 9   |
| 1.1. Бухгалтерский учет: задачи, нормативное регулирование<br>и перспективы .....  | 10  |
| 1.2. Бухгалтерский учет: предмет, методы, принципы .....   | 16  |
| 1.3. Объекты бухгалтерского учета.....   | 19  |
| 1.4. Документирование хозяйственных операций.....  | 21  |
| 1.5. Отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском<br>учете .....   | 24  |
| 1.6. Документальное сопровождение бухгалтерского учета.....  | 26  |
| 1.7. Учетная политика организации как инструмент<br>бухгалтерского учета .....   | 30  |
| Тема 2. УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ .....  | 33  |
| 2.1. Учет основных средств.....  | 40  |
| 2.2. Учет нематериальных активов .....   | 91  |
| 2.3. Учет расходов на научно-исследовательские,<br>опытно-конструкторские и технологические работы<br>(НИОКР).....             | 108 |
| Тема 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ<br>ЗАПАСОВ .....   | 119 |
| 3.1. Порядок отнесения активов к категории материально-<br>производственных запасов .....                                      | 119 |
| 3.2. Формирование фактической себестоимости материально-<br>производственных запасов .....                                     | 133 |
| 3.3. Порядок учета и распределения затрат по заготовлению<br>материально-производственных запасов.....                         | 140 |
| 3.4. Порядок списания материально-производственных<br>запасов при отпуске их в производство, реализации<br>и ином выбытии..... | 141 |
| 3.5. Особенности учета товаров в торговых организациях .....   | 146 |
| 3.6. Чистая и справедливая стоимость запасов<br>по ФСБУ 5/2019.....  | 150 |

|   |     |
|---|-----|
| Тема 4. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА .....   | 155 |
| 4.1. Виды, формы и системы оплаты труда .....   | 156 |
| 4.2. Порядок расчета заработной платы, доплат, оплаты отпусков, надбавок, гарантий и компенсаций..... | 164 |
| 4.3. Нормативно-правовое регулирование учета оплаты труда, документы личного состава .....            | 173 |
| 4.4. Документальное оформление работ и выплат по договорам гражданско-правового характера .....       | 175 |
| 4.5. Учет удержаний из сумм начисленной оплаты труда.....   | 176 |
| 4.6. Учет выплаты заработной платы и депонированных сумм .....  | 177 |
| 4.7. Синтетический и аналитический учеты расходов по оплате труда.....                                | 178 |
| 4.8. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....                                     | 179 |
| <br>  |     |
| Тема 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ .....                                  | 185 |
| 5.1. Классификация производственных затрат .....  | 185 |
| 5.2. Методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг .....                               | 191 |
| 5.3. Понятие незавершенного производства и методы его оценки.....                                     | 199 |
| 5.4. Учет оценочных обязательств, особенности их формирования.....                                    | 201 |
| 5.5. Учет управленческих, коммерческих расходов в бухгалтерском учете.....                            | 206 |
| 5.6. Учет готовой продукции, выпущенной из производства, и ее оценка.....                             | 209 |
| 5.7. Учет отгруженной продукции .....   | 213 |
| 5.8. Порядок отнесения расходов к расходам будущих периодов .....                                     | 214 |
| 5.9. Особенности учета затрат (издержек обращения) в торговых организациях .....                      | 215 |
| <br>  |     |
| Тема 6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ .....   | 219 |
| 6.1. Порядок ведения и отражения в учете кассовых операций .....                                      | 219 |
| 6.2. Документальное оформление кассовых операций.....   | 223 |
| 6.3. Учет денежных документов.....  | 227 |
| 6.4. Учет операций по счетам, открытым в кредитных организациях .....                                 | 227 |

|  |         |
|--|---------|
| Тема 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ .....  | 233     |
| 7.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности .....  | 234     |
| 7.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками,<br>в том числе по авансам выданным, векселям выданным..        | 237     |
| 7.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками, в том числе<br>по авансам полученным, векселям полученным ..... | 240     |
| 7.4. Учет расчетов при прекращении обязательств<br>по расчетам путем зачета взаимных требований.....             | 243     |
| 7.5. Особенности расчетов по обязательствам, выраженным<br>в иностранной валюте или условных единицах.....       | 244     |
| 7.6. Создание и учет резервов по сомнительным долгам .....   | 245     |
| 7.7. Списание кредиторской и дебиторской задолженности ...   | 247     |
| 7.8. Учет расчетов по налогам и сборам.....  | 248     |
| 7.9. Учет расчетов по социальному страхованию<br>и обеспечению .....   | 253     |
| 7.10. Учет расчетов с персоналом .....   | 254     |
| 7.11. Учет расчетов с учредителями и акционерами.....  | 262     |
| 7.12. Учет расчетов с филиалами (обособленными<br>подразделениями) .....   | 264     |
| 7.13. Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.....  | 265     |
| <br>Тема 8. УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ .....  | <br>266 |
| 8.1. Понятие кредитов и займов, их отличительные<br>особенности.....   | 266     |
| 8.2. Порядок учета кредитов (займов), процентов и иных<br>расходов по кредитам (займам) .....                    | 267     |
| 8.3. Учет операций по выпуску и размещению облигаций<br>и финансовых векселей.....                               | 273     |
| <br>Тема 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....  | <br>275 |
| 9.1. Понятие и виды финансовых вложений .....  | 275     |
| 9.2. Оценка финансовых вложений.....   | 276     |
| 9.3. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций ..  | 279     |
| 9.4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги .....  | 283     |
| 9.5. Учет займов, предоставленных другим организациям .....  | 284     |
| 9.6. Выбытие финансовых вложений.....  | 284     |

|   |     |
|---|-----|
| Тема 10. УЧЕТ КАПИТАЛА.....   | 287 |
| 10.1. Учет уставного (складочного) капитала.....                          | 287 |
| 10.2. Учет добавочного капитала .....                                     | 294 |
| 10.3. Учет резервного капитала (фонда).....                               | 296 |
| 10.4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытых<br>убытков).....          | 298 |
| 10.5. Учет средств целевого финансирования и целевых<br>поступлений ..... | 300 |
| Тема 11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....                                 | 303 |
| 11.1. Доходы организации.....   | 303 |
| 11.2. Расходы организации.....  | 308 |
| 11.3. Учет доходов и расходов по обычным видам<br>деятельности .....      | 312 |
| 11.4. Учет прочих доходов и расходов .....                                | 319 |
| 11.5. Порядок формирования финансового результата .....                   | 322 |
| 11.6. Порядок использования прибыли отчетного года<br>и прошлых лет.....  | 326 |
| 11.7. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций<br>(ПБУ 18/02) ..... | 329 |
| Тема 12. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ .....                                   | 339 |
| 12.1. Состав и содержание бухгалтерской отчетности .....                  | 340 |
| 12.2. Консолидированная финансовая отчетность .....                       | 367 |
| МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ<br>КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ .....       | 370 |
| ТЕСТ .....  | 376 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....   | 389 |
| СПИСОК ИСТОЧНИКОВ.....  | 389 |
| РЕКОМЕНДАТЕЛЬНЫЙ БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....                           | 393 |
| ПРИЛОЖЕНИЕ .....  | 394 |

## ВВЕДЕНИЕ

В современном динамично меняющемся цифровом пространстве бухгалтер должен: составлять первичные учетные документы, вести прием первичных учетных документов, выявлять случаи нарушения ответственными лицами графика документооборота, анализировать хозяйственные операции, составлять и предоставлять заинтересованным пользователям бухгалтерскую отчетность, обеспечивать достоверными учетными данными для проведения инвентаризации. Все это и другие организационно-методические аспекты получили освещение в представленном учебном пособии.

В пособии рассмотрены вопросы организации бухгалтерского учета в соответствии с запросами рыночных структур.

Последовательность представления информации позволяет понять сущность бухгалтерского учета, выработать практические навыки ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и ее анализ. Пособие структурировано таким образом, чтобы студент смог на основе теоретического материала свободно решать практические задания по учету активов организации, источников их образования, а также ориентироваться в типах хозяйственных операций и корреспонденциях счетов.

Написание пособия предполагало решение следующих значимых задач:

- организацию и планирование процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета;
- координацию и контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета;
- формирование числовых показателей отчетов, входящих в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- счетную и логическую проверку правильности формирования числовых показателей отчетов, входящих в состав бухгалтерской отчетности;
- формирование пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- обеспечение необходимых документов бухгалтерского учета для осуществления процессов внутреннего контроля;
- обеспечение сохранности бухгалтерской отчетности;
- организацию передачи бухгалтерской отчетности в архив в установленные сроки.

При написании учебного пособия также использовались актуальные редакции постоянно изменяющихся российских бухгалтерских стандартов – положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также введенных новых ФСБУ и МСФО.

Разделы пособия ориентированы на принципы профессионального стандарта для бухгалтеров, вступившего в силу 6 апреля 2019 года (приказ Минтруда от 21.02.2019 № 103н.).

Учебное пособие соответствует актуальным требованиям ФГОС нового поколения. Материал пособия это накопленный опыт преподавания автором дисциплины «Бухгалтерский учет» студентам на протяжении 12 лет, а также научно-практической и консультационной деятельности в области составления бухгалтерской отчетности.

Предназначено для студентов, преподавателей экономических специальностей, практикующих бухгалтеров и аудиторов, работников финансовых служб организаций.



# Тема 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## Основные нормативные документы

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

*Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрено Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ 29.12.1997)*

*Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина России от 1.07.2004 № 180)*

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. (утв. приказом Минфина России от 18.04.2018 № 83н)

Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н)

Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105)

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49)

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н)

## **1.1. Бухгалтерский учет: задачи, нормативное регулирование и перспективы**

### **Основные задачи бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет – это сбор и систематизация сведений о доходах и расходах компании, ее обязательствах и т. д. На основании этих данных организация впоследствии составляет бухгалтерскую отчетность для собственников бизнеса и государственных проверяющих. Например, из налоговой инспекции (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

Закон № 129-ФЗ определял основные задачи бухучета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

### **Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности**

Системой регулирования бухгалтерского учета является совокупность требований по его составлению и ведению. В частности предусматривается, что ведение бухгалтерского учета на различных организациях должно быть единообразным, достоверным и своевременным. Общие правила ведения бухгалтерского учета устанавливаются Правительством Российской Федерации, приоритетное правило регулирования представлено Министерству финансов, которое разрабатывает и утверждает пособия, Положения и рекомендации по ведению документов. Они являются правовой основой бухгалтерского учета и обязательны для исполнения. Любые другие документы, регулирующие бухгалтерскую отчетность, должны составляться с учетом их требований и не могут противоречить их нормам. В то же время некоторые методические рекомендации и комментарии носят рекомендательный характер и к

исполнению не обязательны, но что касается законов и Приложений – такого толкования быть не может, требования этих документов обязательны для всех.<sup>1</sup>

Нормативное регулирование бухгалтерского учета включает:

1) нормативное правовое регулирование – осуществляется нормами права, содержащимися в соответствующих нормативных правовых актах;

2) методическое (нормативно-техническое) регулирование – осуществляется методическими (техническими) нормами, содержащимися в соответствующих актах методического (нормативно-технического) характера.

Документы в области регулирования бухгалтерского учета<sup>2</sup>

1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

2. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

3. Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в

---

<sup>1</sup> Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс»

<sup>2</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 28.12.2013г. с изм. и доп., в силу с 01.01.2014г.) Доступ из справочно-правовой системы «Консультант-Плюс»

бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным законом (в ред. Федерального закона от 02.11.2013 N 292-ФЗ)

4. Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

5. Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

6. План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядок его применения утверждаются нормативным правовым актом Центрального банка Российской Федерации.

7. Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

8. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

9. Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

10. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

11. Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

12. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

13. Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

14. Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

15. Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить настоящему Федеральному закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

16. Федеральные и отраслевые стандарты, а также программа разработки федеральных стандартов утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений настоящего Федерального закона.

17. Документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации, в том числе план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, утверждаются в порядке, установленном Федеральным законом от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

## **Реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации**

Реформирование бухгалтерского учета началось с ноября 1991 года. В 1996 году был принят Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете». В 1997 году была принята первая Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, многие положения которой ориентированы на нормы, заложенные в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В 2000 году была разработана новая редакция Плана счетов бухгалтерского учета.

В соответствии со статьями 23, 26, частью 1 статьи 30 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 50, ст.7344; 2013, № 30, ст.4084; 2014, № 45, ст.6154; 2017, № 30, ст.4440) и подпунктом 5.2.21.3 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, № 31, ст.3258; 2012, № 44, ст.6027), по согласованию с Центральным банком Российской Федерации Минфин утвердило программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019-2021 гг.

**Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019 – 2021 гг.**

| № п/п  | Рабочее наименование проекта стандарта                     | Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта | Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета | Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения | Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов) |
|--|--|---|---|--|--|
| <b>1. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета</b> |  |   |   |  |  |
| 1.1  | Запасы   | представлено  | представлен   | 2021   | Фонд "НРБУ "БМЦ" <sup>1</sup>                                |
| 1.2  | Нематериальные активы                                      | представлено  | представлен   | 2021   | Фонд "НРБУ "БМЦ"   |
| 1.3  | Основные средства  | представлено  | представлен   | 2021   | Фонд "НРБУ "БМЦ"   |
| 1.4  | Незавершенные капитальные вложения                         | представлено  | представлен   | 2021   | Фонд "НРБУ "БМЦ"   |
| 1.5  | Документы и документооборот в бухгалтерском учете          | представлено  | представлен   | 2021   | Минфин России  |
| 1.6  | Некоммерческая деятельность                                | II кв. 2019 г.  | IV кв. 2019 г.  | 2021   | Фонд "НРБУ "БМЦ"   |
| 1.7  | Бухгалтерская отчетность                                   | II кв. 2019 г.  | IV кв. 2019 г.  | 2021   | Минфин России  |
| 1.8  | Доходы   | II кв. 2019 г.  | IV кв. 2019 г.  | 2022   | НП "ИПБ России" <sup>2</sup>                                 |
| 1.9  | Участие в зависимых организациях и совместная деятельность | III кв. 2019 г.   | I кв. 2020 г.   | 2022   | Минфин России  |
| 1.10   | Финансовые инструменты                                     | I кв. 2020 г.   | III кв. 2020 г.   | 2022   | Фонд "НРБУ "БМЦ"   |
| 1.11   | Долговые затраты   | III кв. 2020 г.   | I кв. 2021 г.   | 2022   | Минфин России  |
| 1.12   | Расходы  | III кв. 2020 г.   | I кв. 2021 г.   | 2023   | НП "ИПБ России"  |

| № п/п   | Рабочее наименование проекта стандарта  | Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта | Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета | Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения | Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов) |
|---|---|---|---|--|--|
| <b>2. Разработка изменений в федеральные стандарты бухгалтерского учета</b> |   |   |   |  |  |
| 2.1   | Изменения в <u>ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности"</u> <sup>3</sup>   | представлено  | представлен   | 2020   | Минфин России  |
| 2.2   | Изменения в <u>ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"</u> <sup>4</sup> (в части распространения абзаца второго п.7 ПБУ 1/2008 на дочерние организации) | II кв. 2019 г.  | IV кв. 2019 г.  | 2021   | Минфин России  |

<sup>1</sup> Фонд развития бухгалтерского учета "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр".

<sup>2</sup> Некоммерческое партнерство "Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России".

<sup>3</sup> Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2002 г. № 66н.

<sup>4</sup> Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н.

## 1.2. Бухгалтерский учет: предмет, методы, принципы

### Предмет и методы бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета считается экономическая деятельность хозяйствующего субъекта. Метод бухгалтерского учета – это совокупность приемов и способов его ведения. Элементы метода бухгалтерского учета:



- документирование - письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета;

- оценка – способ выражения денежных средств и их источников в денежном измерении;

бухгалтерские счета- способ группировки текущего отражения имущества, обязательств и операций;

- двойная запись – взаимосвязанное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, когда каждая операция одновременно записывается по дебету одного счета и кредиту другого счета на одинаковую сумму;

- инвентаризация – проверка наличия числящегося на балансе организации имущества, проводимая путем подсчета, описания, взвешивания, взаимной сверки, оценки выявленных средств, и сравнении полученных данных с данными бухгалтерского учета;

- калькулирование – исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг в денежном выражении, то есть расчет себестоимости;

- бухгалтерский баланс – является источником информации и представляет собой способ экономической группировки имущества организации по составу, размещению и источникам формирования, выраженный в денежной оценке и составленный на определенную дату;

- бухгалтерская отчетность – совокупность показателей учета, отраженных в форме определенных таблиц и характеризующих движение имущества, обязательств и финансовое положение организаций за отчетный период.

## **Принципы бухгалтерского учета**

Основными принципами бухгалтерского учета являются:

**Принцип автономности** – любая организация существует как самостоятельное юридическое лицо. В бухгалтерском учете отражается только то имущество, которое признано собственностью данной конкретной организации или предприятия.

**Принцип двойной записи** – все хозяйственные операции отражаются одновременно по дебету одного бухгалтерского счета и кредиту другого счета на одинаковую сумму.

**Принцип действующей** организации организация функционирует и планирует сохранять свои позиции на экономическом рынке в

будущем, в указанные сроки и в установленном порядке погашая обязательства перед своими партнерами.

**Принцип объективности** состоит в том, что все хозяйственные операции должны находить отражение в бухгалтерском учёте, быть зарегистрированными на протяжении всех этапов учёта, подтверждаться оправдательными документами, на основании которых ведётся бухгалтерский учёт.

**Принцип осмотрительности** предполагает определённую степень осторожности в процессе формирования суждений, необходимых при расчётах, производимых в условиях неопределённости, позволяющую избежать завышения активов или доходов, и занижения обязательств, или расходов. Соблюдение принципа осмотрительности предотвращает возникновение скрытых резервов и чрезмерных запасов, сознательное занижение активов или доходов, либо преднамеренное завышение обязательства, или расходов.

**Принцип начислений** – все операции записываются по мере их возникновения, а не в момент оплаты, и относятся к тому отчётному периоду, когда была совершена операция. Этот принцип условно можно разделить на:

- принцип регистрации дохода (выручки) – доход отражается в том периоде, когда он получен, а не когда произведена оплата;
- принцип соответствия – доходы отчётного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы были получены.

**Принцип периодичности** регулярное составление бухгалтерского баланса и отчетности за следующие периоды: год, полугодие, квартал, месяц. Этот принцип обеспечивает сопоставимость отчётных данных, позволяет по истечении определённых периодов времени исчислить финансовые результаты.

**Принцип конфиденциальности.** Содержание внутренней учётной информации – коммерческая тайна организации, за разглашение и нанесение ущерба её интересам предусмотрена установленная законодательством ответственность.

**Принцип денежного измерения** - единицей количественного денежного измерения фактов хозяйственной деятельности выступает валюта страны.

### 1.3. Объекты бухгалтерского учета

#### Классификация объектов бухгалтерского учета

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования деятельности компании;
- доходы;
- расходы;
- прочие объекты в случае, если об этом сказано в ПБУ.

Каждый факт хозяйственной жизни компания обязана подтвердить первичным учетным документом (ч. 1 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). Формы первички определяет руководитель компании. Использовать унифицированные бланки не обязательно. Главное, чтобы в документах, которые утвердила и использует организация, были обязательные реквизиты. К примеру, наименование и дата документа, реквизиты компании, содержание операции (ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ).

Определения иных объектов бухгалтерского учета содержатся в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (далее – Концепция), одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.

**Активами** считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- а) использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- б) обменян на другой актив;
- в) использован для погашения обязательства;
- г) распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма актива и юридические условия его использования не являются существенными критериями отнесения их к активам.

**Обязательством** считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершивших-

ся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Погашение обязательства предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается соответствующих активов. Это может происходить путем выплаты денежных средств или передачи других активов (оказание услуг). Кроме того, погашение обязательства может происходить в форме замены обязательства одного вида другим; преобразование обязательства в капитал; снятия требований со стороны кредитора.

Согласно Концепции элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, является наряду с активами и обязательствами капитал (п. 7.1 Концепции).

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

В Законе № 402-ФЗ не упоминается в качестве объекта бухгалтерского учета капитал. Вместо капитала законодатель ввел более обобщенную категорию – **источники финансирования деятельности экономического субъекта**. Поскольку Закон № 402-ФЗ распространяется на экономические субъекты различных организационно-правовых форм, а не только на коммерческие организации, поэтому источники финансирования деятельности экономических субъектов могут быть различными.

**Доходом** признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от реализации товаров, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы.

**Расходами** признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисле-

ния, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, изменений валютных курсов и др.).

В бухгалтерском балансе активы (см. рисунок) (сырье, материалы и другие аналогичные ценности; животные на выращивании и откорме; затраты в незавершенном производстве; готовая продукция и товары для перепродажи; товары отгруженные; расходы будущих периодов; прочие запасы и затраты) и пассивы (обязательства) должны представляться с разбивкой в зависимости от срока обращения (погашения) на:



Структура бухгалтерского баланса организации

## 1.4. Документирование хозяйственных операций

1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 N 357-ФЗ)

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 N 357-ФЗ)

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление первичного учетного документа другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

### **Регистры бухгалтерского учета**

1. Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

2. Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в реги-

страх бухгалтерского учета. Для целей настоящего Федерального закона под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание.

(часть 2 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 N 357-ФЗ)

3. Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. Не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета.

(в ред. Федерального закона от 21.12.2013 N 357-ФЗ)

4. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

5. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

6. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

7. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

8. В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

9. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

## **1.5. Отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете**

### **План счетов**

В России применяют План счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

В Плане счетов восемь разделов:

- внеоборотные активы;
- производственные запасы;
- затраты на производство;
- готовая продукция и товары;
- денежные средства;
- расчеты;
- капитал;



## Счета и двойная запись. Синтетический и аналитический учет

Система бухгалтерских счетов – это способ группировки по экономическому принципу и текущего контроля в денежной оценке конкретных объектов учета.

Для каждого объекта учета открывается бухгалтерский счет (носит виртуальный характер, но представляется в виде двусторонней таблицы).

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| Счет.....(наименование счета) |        |
| Дебет                         | Кредит |
|                               |        |

В зависимости от объекта учета счета могут быть активными и пассивными.

На активных счетах принято отражать средства, имущество, затраты, расходы, дебиторские задолженности.

На пассивных счетах отражаются финансовые источники всех видов, фонды, резервы, кредиторские задолженности.

Сумма изменений по одной стороне счета за рассматриваемый период времени называется оборотом счета. За некоторый период времени происходят 2 оборота: дебетовый и кредитовый (изменения могут быть в большую и в меньшую сторону). Разность дебетового и кредитового оборотов называется сальдо счета.

Сальдо записывается всегда по стороне увеличения: для активного счета по дебету, для пассивного счета – по кредиту.

| Активный       |                | Пассивный      |               |
|----------------|----------------|----------------|---------------|
| Дебет          | Кредит         | Дебет          | Кредит        |
| Начальное      | сальдо         | Начальное      | сальдо        |
| Увеличение (+) | Уменьшение (-) | Уменьшение (-) | Увеличение(+) |
| Конечное       | сальдо         | Конечное       | сальдо        |

Конечное сальдо для активного счета определяется как начальное сальдо +оборот по дебету –оборот по кредиту (за 1 и тот же период).

Конечное сальдо пассивного счета определяется как начальный кредитовый остаток (начальное сальдо) +кредитовый оборот – дебетовый оборот.

В обоих случаях конечное сальдо должно быть положительной цифрой.

Двойная запись – это взаимосвязанное отражение хозяйственной операции на 2 бухгалтерских счетах: по дебету одного и по кредиту другого счета. Синонимы: связь счетов в бухгалтерской операции может еще называться бухгалтерской проводкой, корреспонденцией счетов, счетной формулой (в банковском учете), контировкой.

При простой хозяйственной операции запись делается на 2 счетах (по дебету одного и по кредиту другого). При сложной хозяйственной операции записи делаются на 3 и более счетах.

Систематическая запись – это запись с указанием корреспондирующих счетов.

Хронологическая запись – это запись в порядке совершения операций.

## 1.6. Документальное сопровождение бухгалтерского учета

### Оборотно-сальдовая ведомость

Ведомость, содержащая данные по всем синтетическим счетам, называется оборотно-сальдовой ведомостью.

Для составления такой ведомости используют данные о начальных остатках, оборотах за отчетный период и конечных остатках всех синтетических счетов.

| Наименование<br>и номер счета | Сальдо на начало<br>отчетного периода |    | Обороты по счету |    | Сальдо на конец<br>отчетного периода |    |
|-------------------------------|---------------------------------------|----|------------------|----|--------------------------------------|----|
|                               | Дт                                    | Кт | Дт               | Кт | Дт                                   | Кт |
| 01 Основные средства          |                                       |    |                  |    |                                      |    |
| :                             |                                       |    |                  |    |                                      |    |
| 99 Прибыли и убытки           |                                       |    |                  |    |                                      |    |
| Итого:                        |                                       |    |                  |    |                                      |    |

В оборотно-сальдовой ведомости по итоговой строке должны быть три пары равных оборотов:

I пара:  $C_{нДт} = C_{нКт}$

II пара:  $O_{бДт} = O_{бКт}$

III пара:  $C_{кДт} = C_{кКт}$

Равенство итогов вытекает из двухстороннего отражения хозяйственных средств и источников способом двойной записи.

## Формы бухгалтерского учета

Организационная форма бухгалтерского учета - это порядок сочетания учетных регистров и первичных документов, а также последовательность и способы учетных записей в них.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета и ее разновидности

**Схема мемориально-ордерной формы:**  
*Составляется отдельно для наличности*



*составляется с той периодичностью, которая предписана хозяйствующему субъекту*

- поток информации
- ←- - - -> сверка записей

Из схемы видно, что хронологический учет оторван от систематического (корреспонденцию устанавливают мемориальные ордера, а даты указаны в регистрационных журналах) – неудобно практически.

## Главные учетные регистры мемориально-ордерной формы

1) Мемориальный ордер – это учетный регистр, главное назначение которого – установить корреспонденцию счетов по группе однотипных операций.

Известно 3 вида мемориальных ордеров:

а) мемориальный ордер-накопительная ведомость: открывается на месяц, в ней накапливаются однотипные операции, обороты по счетам, а итог записывается в главную бухгалтерскую книгу, которая открывается на год. Примером является бюджетный учет: в нем утверждены 15 типовых мемориальных ордеров-накопительных ведомостей.

- ведомость №1 – по кассовым операциям;
- ведомость №2 – по движению бюджетных средств;
- ведомость №5 – по заработной плате и стипендиям;
- ведомость №9 – по движению основных средств т.д.

б) мемориальный ордер-приказ (применяется в банковском учете): любая хозяйственная операция на данный момент оформляется специальным мемориальным ордером. Так, отдельными мемориальными ордерами оформляются начисление амортизации по основным фондам, начисление депозитов, заработная плата работников и т.д.

в) в качестве мемориального ордера может быть использован любой первичный документ, если в нем четко видна корреспонденция счетов. (Напр., МО №50 «Движение наличных средств»: его номер=коду синтетического счета, для которого он создается).

Достоинство мемориально-ордерной формы:

Простота учетных регистров по структуре и легкости установления взаимосвязи между ними.

Недостатки мемориально-ордерной формы:

1) громоздкость и многократное переписывание данных из регистра в регистр (что отнимает время, повышает трудоемкость учетных работ);

2) отрыв хронологической записи от систематической;

3) большие объемы и сложность ведения аналитического учета (все мемориальные ордера – только синтетические регистры);

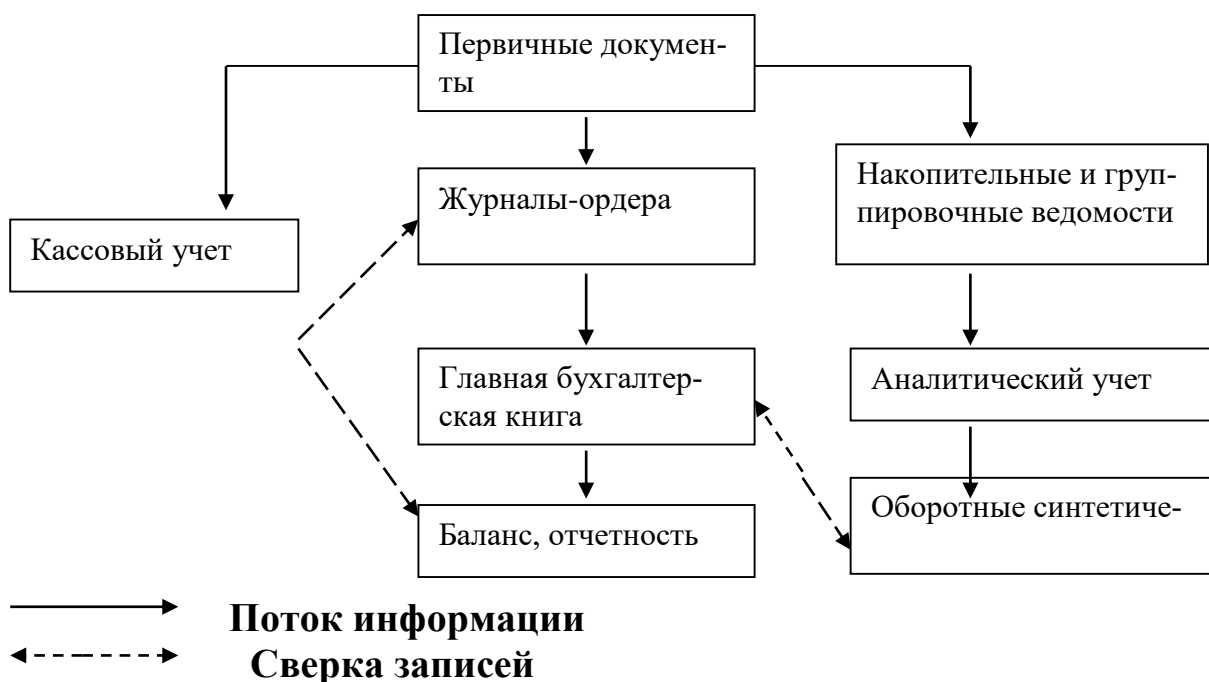
4) специальные затраты времени и труда на дополнительные выборки для составления отчетности.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета в настоящее время применяется хозяйственными субъектами, имеющими небольшое количество учетных категорий:

- бюджетные учреждения;
- коммерческие банки;
- небольшие предприятия сельского хозяйства и торговли;
- учреждения здравоохранения и образования.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета и ее разновидности

### Схема журнально-ордерной формы:



**Большие предприятия применяют 16 журналов-ордеров.**

**Малые предприятия применяют 8 журналов-ордеров.**

### Принципы журнально-ордерной формы

1) Предварительное накапливание данных из первичных документов во вспомогательных ведомостях с одновременной группировкой их по корреспондирующим счетам;

2) Основными учетными регистрами являются журналы-ордера – типовые, открываемые на календарный месяц, совмещающие систематический и хронологический учет.

3) Журналы-ордера открываются для одного или группы счетов, объединенных по экономическому признаку.

4) Во многих журналах-ордерах предусмотрены справочные аналитические данные.

5) Журналы-ордера образованы по кредитовому признаку (в них приводятся только кредитовые обороты счетов).

б) В основу журналов-ордеров положен шахматный принцип (проводка- на пересечении строки и столбца), а также приводится типовая корреспонденция счетов.

7) Отчетные показатели в данной организационной форме получают непосредственно из учетных регистров.

*Главная бухгалтерская книга (фрагмент) счет20 «Основное производство»*

| Дата, месяц<br>производимой<br>записи | С кредита счетов |      |      |     |     | Итого<br>по<br>Д<br>сч.20 | Итого по<br>К сч.20 | Сальдо |   |
|---------------------------------------|------------------|------|------|-----|-----|---------------------------|---------------------|--------|---|
|                                       | 10               | 70   | 25   | 26  | ... |                           |                     | Д      | К |
| На 01.01.20                           | ...              | ...  | ...  | ... | -   | -                         | -                   | 16700  |   |
| На 01.02.20                           | 8100             | 7350 | 4100 | -   | -   | 19550                     | 20600               | 15650  |   |

### **Достоинства журнально-ордерной формы:**

1) возможность совмещения систематического и аналитического учета в некоторых журналах-ордерах (например, журнал-ордер №7);

2) формирование отчетных показателей непосредственно в учетных регистрах;

3) уменьшение масштабов аналитического учета.

### **Недостатки:**

1) сложность по составу и структуре многих учетных регистров;

2) слабая взаимосвязь и взаимный контроль учетных регистров.

### **Область применения журнально-ордерной формы бухучета:**

1) в любой отрасли производства;

2) в строительстве;

3) в оптовой торговле;

4) другими хозяйствующими субъектами, имеющими доходы от своей деятельности.

## **1.7. Учетная политика организации как инструмент бухгалтерского учета**

Учетная политика для целей бухучета – это совокупность элементов, принципов и способов ведения бухучета, которые применяет организация. Учетная политика включает рабочий план счетов, формы учетных документов и регистров, способы обработки бухгалтерской информации, варианты отражения отдельных хозяйственных

операций, порядок организации документооборота и т. д. (п. 1 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008).

Разработать и принять учетную политику для целей бухучета должна каждая организация, которая ведет бухучет, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности (п. 1–3 ПБУ 1/2008). Положения этого документа применяют все подразделения организации, включая территориально отдаленные и те, у которых есть отдельный баланс (п. 9 ПБУ 1/2008).

Требования к учетной политике прописаны в пункте 6 ПБУ 1/2008. Среди них, например:

- полное отражение всех факторов хозяйственной деятельности, то есть в бухучете нужно отражать все операции без исключения;
- своевременный учет операций, то есть их необходимо показывать в тех периодах, в которых они были совершены;
- приоритет экономического содержания фактов хозяйственной деятельности над их правовой формой. Например, операции в связи с приемом-передачей арендованного объекта недвижимости нужно отражать в бухучете независимо от даты госрегистрации договора аренды.

Учетную политику разрабатывает главный бухгалтер или другой сотрудник, ответственный за ведение бухучета в организации. Например, руководитель. Утверждает учетную политику руководитель организации (п. 4 ПБУ 1/2008).

Вновь созданная организация и те, которые появились в результате реорганизации, должны утвердить учетную политику в течение 90 дней с момента госрегистрации. Применять этот документ нужно с момента создания новой организации или организации-правопреемника (абз. 2 п. 9 ПБУ 1/2008). Нет штрафных санкций за то, что нарушили сроки утверждения учетной политики.

Принятую учетную политику применяйте последовательно из года в год (ч. 5 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). Если вы не вносите изменения или дополнения, утверждать каждый год новый документ не требуется.

**Выбор способов ведения учета.** В учетной политике закрепляют способы ведения бухучета, которые компания выбрала из нескольких предусмотренных законодательством. Если же в законе прописан единственный способ учета конкретных операций, то указывать его в учетной политике не обязательно.

Если какого-либо способа ведения бухучета в федеральных стандартах не установлено, организация разрабатывает их самостоятельно. В этом случае при разработке своих стандартов учитывайте требования, предусмотренные законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. При этом используйте указанные ниже документы в следующей последовательности:

- МСФО;
- положения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным или связанным вопросам;
- рекомендации в области бухгалтерского учета.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Каковы основные задачи бухгалтерского учета?
2. Что является объектами бухгалтерского учета?
3. Является ли учетная политика организации нормативным документом?
4. Как может быть организован бухгалтерский учет в организации?
5. Кто несет ответственность за организацию бухгалтерского учета?
6. На каких допущениях базируется бухгалтерский учет?
7. Какие требования предъявляются к первичным учетным документам?
8. Может ли организация использовать унифицированные формы первичной учетной документации?
9. Каковы обязательные реквизиты регистра бухгалтерского учета?
10. В чем суть двойной записи?
11. Чем отличается аналитический учет от синтетического?
12. В какие сроки утверждается учетная политика организации?
13. В каком порядке отражаются в бухгалтерском учете и отчетности изменения учетной политики?



## Тема 2. УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

### Учет капитальных вложений

Минфин утвердил ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» приказом от 17.09.2020 № 204н. Новый стандарт применяется с отчетности за 2022 год (п. 2 приказа Минфина от 17.09.2020 № 204н). Но применять новые правила можно уже с 2021 года в добровольном порядке.

В отличие от ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», которые меняют утвержденные ранее правила учета запасов и основных средств, ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» устанавливает новые правила. До сих пор отдельного стандарта, устанавливающего требования к формированию в бухучете информации о капитальных вложениях организаций, не было. По сути, новый ФСБУ «Капитальные вложения» регулирует учет затрат, которые сейчас компания отражает на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Рассмотрим основные положения проекта ФСБУ 26/2020.

В составе капитальных вложений учитывают затраты на приобретение, создание, улучшение, восстановление основных средств (п. 5 ФСБУ 26/2020). Среди расходов, относящихся к капитальным вложениям, перечислены в том числе затраты на приобретение основных средств или их частей, на строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств, коренное улучшение земель, подготовку проектной документации и осуществление авторского надзора, пусконаладочные работы, испытания и др. В частности, это затраты на:

- приобретение и использование имущества, которое планируется включить в основные средства;
- доставку, монтаж, установку и другие затраты на доведение объекта до рабочего состояния;
- пусконаладочные работы и испытания;
- строительство, подготовку документации для него и организацию строительной площадки;
- улучшение или восстановление основных средств. Капитальное вложение признают в тот момент, когда у компании возникли за-

траты (п. 6 ФСБУ 26/2020). Но для этого должны выполняться следующие условия: – высока вероятность, что затраты принесут экономические выгоды в будущем в течение более 12 месяцев или обычного операционного цикла более 12 месяцев; – сумму затрат можно определить.

Единицей учета капвложений является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств (п. 7 ФСБУ 26/2020). В новом стандарте есть перечни расходов, которые входят и не входят в фактические затраты на капвложения (п. 10, 11 и 16 ФСБУ 26/2020). Прописаны особенности учета при расчетах неденежными средствами, получении доходов от эксплуатации капвложений (п. 13 и 15 ФСБУ 26/2020). Предусмотрен учет результатов обесценения капвложений по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (п. 17 ФСБУ 26/2020).

Стандарт не применяется, если организация выполняет работы, оказывает услуги по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи.

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете, если одновременно соблюдаются следующие условия:

- понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

При этом объект капитальных вложений признается в бухгалтерском учете в качестве единицы учета вне зависимости от того, осуществлены ли капитальные расходы при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) восстановлении их.

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат, включающих в себя расходы на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств.

Признаются капитальные вложения в учете по мере осуществления фактических затрат при условии, что сумма по ним может быть определена и затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод в течение периода более чем 12 месяцев.

Установленный ФСБУ перечень фактических затрат при признании капитальных вложений является открытым и включает в себя:

- суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику (продавцу, подрядчику);

- стоимость активов организации, списываемую в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений;

- амортизацию активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;

- затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;

- заработную плату работников, связанных с осуществлением капитальных вложений, включая обязательные взносы;

- связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;

- величину возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации;

- иные затраты.

Расходы включаются в стоимость капитальных вложений за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов и с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

## Виды капитальных вложений<sup>3</sup>



Подготовлено для fd.ru

<sup>3</sup> Источник: <https://www.fd.ru/articles/159610-kapitalnye-vlojeniya-v-buhgalterskom-uchete-eto#A3>

В капитальные вложения не включаются:

- затраты, которые возникли до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и (или) восстановлении объектов основных средств;

- затраты на поддержание работоспособности или исправности готовых объектов основных средств, их текущий ремонт, за исключением затрат на поддержание работоспособности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, и затрат на текущий ремонт этих активов;

- затраты на неплановые ремонты основных средств;

- сверхнормативные расходы, связанные с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений;

- затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;

- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений;

- управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств;

- расходы на рекламу и продвижение продукции;

- затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции;

- затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений;

- затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;

- затраты на обучение персонала;

- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления основных средств.

Согласно пункту 16 ФСБУ 26/2020 перечисленные выше затраты признаются расходами периода, в котором они возникли.

Счетом бухучета, используемым для накопления капитальных затрат, согласно плану счетов является активный счет 08. К нему открывают субсчета. 1, 2 – приобретение участков и природных объектов, 3, 4 – строительство ОС и приобретение, 8 – научные, исследова-

тельские, конструкторские работы, 6, 7 – приобретение животных и перевод молодняка в основное стадо и др.

Перечень проводок в бухгалтерском учете будут иметь такой вид:

Дт 08 Кт 10, 02, 07, 10, 23, 26, 60, 69, 70, 71, 76...

После того как все капитальные затраты по объекту будут полностью собраны на счете «08», он считается готовым к эксплуатации, а его стоимость переносится на счет «01»:

Дт 01 Кт 08.



Подготовлено для fd.ru

Учет затрат ведут по каждому объекту вложений<sup>4</sup>.

## Прекращение признания

Капитальные вложения по их завершению признаются объектом основных средств.

В случае фактического начала эксплуатации части объекта капитальных вложений до завершения капитальных вложений в целом, организация признает объектом основных средств такую часть капитальных вложений.

9. Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, списываются с бухгалтерского учета. Списание капитальных вложений обусловливается:

<sup>4</sup> <https://www.fd.ru/articles/159610-kapitalnye-vlojeniya-v-buhgalterskom-uchete-eto#A3>

а) передачей имущества другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию и другими обстоятельствами;

б) физическим выбытием имущества в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;

в) прекращением осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов;

г) другими обстоятельствами.

Капитальные вложения подлежат списанию в том отчетном периоде, в котором они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи.

Затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором были понесены, за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство.

Разница между суммой балансовой стоимости списываемых капитальных вложений и затрат на их выбытие, с одной стороны, и поступлениями от их выбытия, с другой стороны, признается расходом или доходом периода, в котором списываются такие капитальные вложения.

### **Раскрытие информации в отчетности**

В бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается с учетом существенности следующая информация:

а) балансовая стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода;

б) результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период;

в) результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;

г) авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений.

Организация раскрывает предусмотренную Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 г. № 217н (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 2 февраля 2016 г., регистрационный № 40940), информацию об обесценении капитальных вложений.

## **Изменение учетной политики**

Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено настоящим Стандартом.

Настоящий Стандарт допускается применять перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Организация раскрывает выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением настоящего Стандарта.

### **2.1. Учет основных средств**

#### **Основные нормативные документы**

*Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»*

*Гражданский кодекс Российской Федерации, гл. 34 «Аренда», гл. 37 «Подряд».*

*Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н)*

*ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (утв. приказом от 17.09.2020 № 204н)*

*ФСБУ 25/2018 «Аренда», утв. приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н).*



*Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н)*

*Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

## **Основные средства, состав и классификация**

Основные средства – инвестиционный актив, которое используют в производственной или управленческой деятельности компании.

Минфин утвердил ФСБУ 6/2020 «Основные средства» приказом от 17.09.2020 № 204н, который опубликован на портале [publication.pravo.gov.ru](http://publication.pravo.gov.ru) 16 октября. Новый стандарт применяется с отчетности за 2022 год (п. 2 приказа Минфина от 17.09.2020 № 204н). Его применение в 2021 году добровольное. Между ФСБУ и действующим ПБУ 6/01 «Учет основных средств» есть значительные различия. В таблице сравним основные (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Основные отличия старых и новых правил бухучета основных средств

| Какие правила действуют сейчас   | Основные положения нового ФСБУ   |
|--|--|
| Основное средство – это актив, который:<br>– предназначен для производственной (управленческой) деятельности организации или для передачи в аренду;<br>– имеет срок службы свыше 12 месяцев;<br>– не предназначен для перепродажи;<br>– способен приносить доход в будущем.<br>Подробнее о том, какое имущество относится к основным средствам, – в рекомендации | Из перечня основных признаков основных средств убрали условие, что актив не должен быть предназначен для продажи. Добавили, что к основным средствам относится имущество, предназначенное для охраны окружающей среды (п. 4 ФСБУ 6/2020). Добавили новое правило, что если актив утрачивает признаки основного средства, то его надо переклассифицировать в другой актив. Такое правило действует и сейчас, но оно не прописано напрямую в ПБУ 6/01. Например, если организация не использует основное средство и решила его продать, переведите его в состав долгосрочных активов к продаже |

| Какие правила действуют сейчас   | Основные положения нового ФСБУ   |
|--|--|
| <p>Стоимостный лимит – 40 000 руб. Более дешевое имущество организация вправе учитывать:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– в составе ОС;</li> <li>– в составе материально-производственных запасов.</li> </ul> <p>Выбор прописывают в учетной политике.</p> <p>О том, как установить такой лимит в бухучете, – в рекомендации</p> | <p>Организация вправе сама установить любой лимит стоимости (п. 5 ФСБУ 6/2020). Активы с признаками основных средств и со стоимостью ниже лимита признавайте расходами текущего периода. Обеспечьте контроль за наличием и движением таких активов. Например, на забалансовом счете. Решение об этом раскройте в бухгалтерской отчетности с указанием лимита. Выгода от повышения лимита до 100 000 руб. в том, что разниц между бухгалтерским и налоговым учетом будет меньше. Сэкономить на налоге на имущество вряд ли получится, поскольку им облагается только недвижимое имущество (п. 1 ст. 374 НК)</p> |
| <p>Единица учета – инвентарный объект (п. 6 ПБУ 6/01)</p>  | <p>Определение инвентарного объекта не изменилось (п. 10 ФСБУ 6/2020). Сохранилось правило о раздельном учете в составе основных средств нескольких частей одного объекта с существенно разными сроками полезного использования. Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные затраты на ремонт, технический осмотр или обслуживание основных средств с частотой более 12 месяцев или обычного операционного цикла дольше 12 месяцев (п. 10 ФСБУ 6/2020)</p>  |
| <p>ПБУ 6/01 не обязывает распределять основные средства на виды и группы</p>   | <p>Основные средства надо распределять по видам и группам (п. 11 ФСБУ 6/2020). Виды есть такие: недвижимость, средства транспортные, машины и оборудование, инвентарь производственный и хозяйственный, другие. В группы надо объединять объекты одного вида, которые используют схожим образом. Для групп устанавливаются единый способ последующей оценки: по первоначальной или переоцененной стоимости. В отдельных группах надо учитывать инвестиционную недвижимость – объекты для сдачи в аренду или те, которые компания приобрела в расчете на рост стоимости</p>                                     |

| Какие правила действуют сейчас  | Основные положения нового ФСБУ   |
|---|--|
| <p>Основное средство принимают к учету по первоначальной стоимости. В ПБУ 6/01 есть перечень затрат, которые в нее входят, но этот перечень открытый. Подробнее о том, как сформировать первоначальную стоимость, – в рекомендации</p>          | <p>Основные средства по-прежнему принимают к учету по первоначальной стоимости. Но в ФСБУ 6/2020 нет примерного перечня затрат, которые в нее входят. Есть только общее определение. Первоначальная стоимость равна сумме связанных с объектом капитальных вложений, сделанных до постановки объекта на учет (п. 12 ФСБУ 6/2020). А для учета капитальных вложений разработан ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», который утвержден тем же самым <u>приказом Минфина от 17.09.2020 № 204н</u></p> |
| <p>Срок полезного использования объекта устанавливают по правилам из пункта 20 ПБУ 6/01. Этот срок можно пересматривать по результатам реконструкции или модернизации. О том, как установить срок полезного использования, – в рекомендации</p> | <p>Порядок определения срока полезного использования не изменился (п. 9 ФСБУ 6/2020). В новом стандарте нет правила о пересмотре этого срока по результатам реконструкции или модернизации. Однако есть возможность пересматривать его в конце каждого года, если он перестал соответствовать условиям использования объекта (п. 37 ФСБУ 6/2020)</p>   |
| <p>Амортизацию начисляют начиная с месяца, следующего за тем, когда объект приняли к учету (п. 21 ПБУ 6/01)</p>   | <p>Амортизацию начисляют с даты признания, а прекращают с даты его списания в бухучете (п. 33 ФСБУ 6/2020). По решению организации можно начинать начислять и прекращать амортизацию с 1-го числа следующего месяца. Не подлежит амортизации инвестиционная недвижимость, которую оценивают по переоцененной стоимости (п. 28 ФСБУ 6/2020)</p>   |

| Какие правила действуют сейчас  | Основные положения нового ФСБУ  |
|---|---|
| <p>Способы амортизации (п. 18 ПБУ 6/01):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– линейный;</li> <li>– способ уменьшаемого остатка;</li> <li>– способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;</li> <li>– способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)</li> </ul> | <p>В ФСБУ 6/2020 не предусмотрен способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Остальные способы сохранили (п. 35 и 36 ФСБУ 6/2020). Независимо от способа амортизацию нужно рассчитать так, чтобы к концу срока полезного использования остаточная стоимость основного средства сравнялась с его ликвидационной стоимостью (п. 32 ФСБУ 6/2020). О том, как считать такую стоимость, – в пунктах 30 и 31 ФСБУ 6/2020. Ее нужно утверждать в приказе по каждому основному средству при его постановке на учет наряду со сроком полезного использования и способом амортизации (п. 37 ФСБУ 6/2020). При способе уменьшаемого остатка организация вправе сама определять формулу расчета суммы амортизации</p> |
| <p>ПБУ 6/01 не обязывало ежегодно проверять какие-либо данные по основным средствам, кроме их стоимости, если компания выбрала переоценку</p>   | <p>Элементы начисления амортизации – срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации подлежат ежегодной проверке (п. 37 ФСБУ 6/2020). При необходимости организация вправе изменить эти элементы, а корректировки отразить как изменения оценочных значений</p>   |
| <p>Амортизацию прекращают при переводе объекта на консервацию на срок более трех месяцев или при капвложениях сроком более 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01)</p>  | <p>Амортизацию не приостанавливают, в том числе при простое или временном прекращении эксплуатации. Исключение – ситуация, когда ликвидационная стоимость объекта равна или превышает его балансовую стоимость (п. 30 ФСБУ 6/2020)</p>  |
| <p>Первоначальную стоимость могут увеличивать только затраты на модернизацию и реконструкцию объекта</p>  | <p>При способе учета основных средств по первоначальной стоимости ее можно изменять не только на сумму капвложений (п. 24 ФСБУ 6/2020). Если в первоначальную стоимость входит оценочное обязательство по будущему демонтажу, утилизации объекта и восстановлению окружающей среды, то его изменение увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта (п. 23 ФСБУ 6/2020)</p>   |

| Какие правила действуют сейчас   | Основные положения нового ФСБУ   |
|--|--|
| <p>Переоценка группы однородных объектов возможна по решению организации. Ее проводят регулярно, не чаще раза в год. Суммы дооценки относят на добавочный капитал, а суммы уценки включают в прочие расходы (п. 15 ПБУ 6/01)</p> | <p>Согласно пункту 13 ФСБУ 6/2020 после признания в учете организация оценивает группу объектов одним из двух способов: – по первоначальной стоимости; – по переоцененной стоимости. При втором способе переоценку проводят регулярно по справедливой стоимости, определяемой по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 15 ФСБУ 6/2020). При желании переоценка возможна чаще раза в год. Дооценку отражают в составе совокупного финансового результата текущего периода обособленно без включения в прибыль или убыток этого периода (п. 18 ФСБУ 6/2020). Уценку признают расходом в составе прибыли или убытка текущего периода (п. 19 ФСБУ 6/2020). Для инвестиционной недвижимости особые правила. Ее переоценивают на каждую отчетную дату. Дооценку или уценку включают в доходы или расходы текущего периода (п. 21 ФСБУ 6/2020). Такой порядок позволяет компенсировать запрет на амортизацию инвестиционной недвижимости</p> |
| <p>Учет результатов обесценения в ПБУ 6/01 не предусмотрен</p>   | <p>Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает его результаты по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (п. 38 ФСБУ 6/2020)</p>  |

Для того, чтобы актив включить в состав основных средств необходимы следующие критерии признания:

- Актив признается основным средством, если он:
- имеет материально-вещественную форму;
  - предназначен для обычной деятельности компании либо для сдачи в аренду и управленческих нужд, а также охраны окружающей среды;
  - будет использоваться более 12 месяцев или обычного операционного цикла длительностью свыше 12 месяцев;
  - способен приносить выгоду или доход.

Исчезло условие о том, что компания не планирует продавать актив. Новый стандарт не распространяется на капвложения и долгосрочные активы к продаже. Для них есть отдельные стандарты.

В новом стандарте больше нет стоимостного порога для основных средств. Какой предел выбрать, компания решает сама. В ПБУ 6/01 было обязательное для всех ограничение по стоимости – не меньше 40 000 руб.

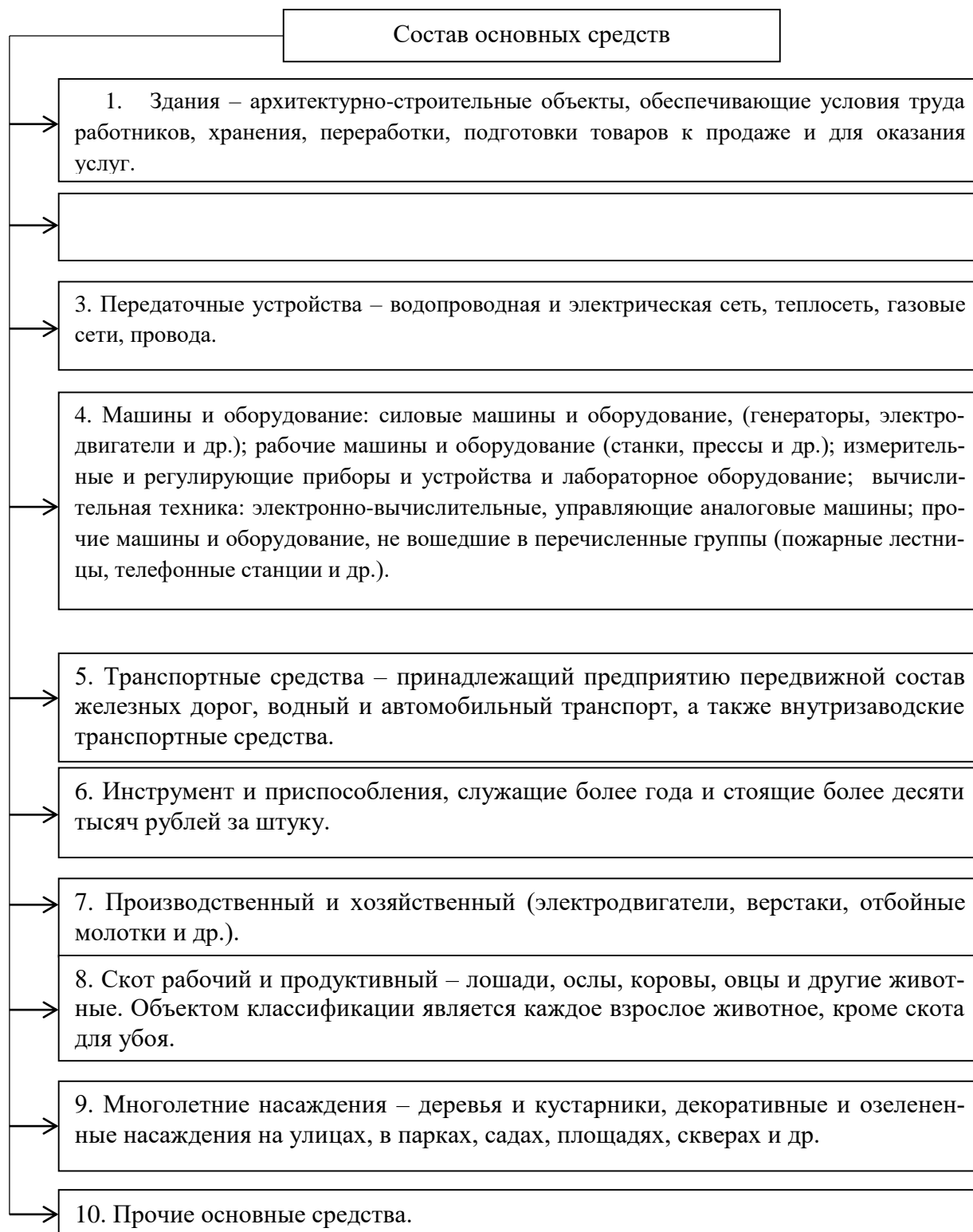
В налоговом учете этот лимит составляет 100 000 руб. Имущество стоимостью более 100 000 руб. в налоговом учете бухгалтер учитывает как амортизируемое имущество.

Признаки классификации основных средств представлены в табл. 2.2.

Таблица 2.2. Признаки классификации основных средств

| Признак   | Группы основных средств по экономическому содержанию  |
|---|---|
| 1. По влиянию на предмет труда                  | - Активные<br>- Пассивные   |
| 2. По принадлежности                            | - Собственные<br>- Арендованные   |
| 3. По характеру участия в процессе производства | - Производственные<br>- Непроизводственные  |
| 4. По продолжительности эксплуатации            | - До 5 лет<br>- 6-11 лет<br>- 11-20 лет<br>- Более 20 лет   |
| 5. По технической пригодности                   | - Пригодное оборудование<br>- Оборудование, требующее капитального ремонта<br>- Оборудование к списанию                       |
| 6. По признаку использования                    | - В эксплуатации (действующие)<br>- На реконструкции и техническом перевооружении<br>- В запасе (резерве)<br>- На консервации |
| 7. По отраслевой принадлежности                 | - Промышленность<br>- Сельское хозяйство<br>- Торговля<br>- Транспорт<br>- Строительство и др.                                |
| 8. По характеру отражения износа                | - Амортизируемые<br>- Неамортизируемые  |

Состав основных средств представлен на рисунке.



Состав основных средств

Производственные основные средства обычно делятся на две части: активную и пассивную. В активную часть входят такие средства, которые непосредственно принимают участие в производственном процессе, а в пассивную - такие средства, которые обеспечивают надлежащее функционирование этого производственного процесса. По статистике доля активных средств составляет 60 %, а пассивных 40% от всего состава основных средств предприятия.

### **Расходы на ремонт**

Появился новый вид основных средств – расходы на их ремонт. По новому стандарту существенные расходы на ремонт, техосмотр, техобслуживание основных средств надо признавать самостоятельными инвентарными объектами. При условии, что эти мероприятия компания проводит с интервалом более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, который превышает 12 месяцев (п. 10 ФСБУ 6/2020).

Если межремонтный период существенно не отличается от оставшегося срока полезного использования объекта, расходы на ремонт включите в стоимость отремонтированного основного средства. Они увеличивают его первоначальную стоимость (п. 18 ФСБУ 26/2020, п. 24 ФСБУ 6/2020).

Если срок службы проведенного ремонта существенно отличается от оставшегося срока полезного использования основного средства, порядок иной. Расходы на ремонт учтите как отдельный объект основных средств. Установите для него срок полезного использования исходя из продолжительности межремонтного периода. Амортизацию по такому объекту начисляйте тем же способом, что и по отремонтированному основному средству.

В учетной политике установите размер существенности, чтобы признать расходы на ремонт основных средств самостоятельными объектами основных средств. Образец – ниже.

Инвестиционная недвижимость – отдельная группа основных средств, которая предназначена для сдачи в аренду или для получения дохода от прироста ее стоимости (п. 11 ФСБУ 6/2020). Новый стандарт требует классифицировать основные средства по видам и группам. Виды основных средств, например, – недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь. Группы – это объекты одного вида, объединенные по характеру их использования. Например, инвестиционная недвижимость.



## Первичные документы, применяемые при учете основных средств

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются первичными учетными документами.

До 1 января 2013 года в качестве первичных учетных документов применялись в обязательном порядке унифицированные первичные документы по учету основных средств, утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»:

| Номер         | Наименование  |
|---------------|---|
| Форма № ОС-1  | Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)                             |
| Форма № ОС-1а | Акт о приеме-передаче здания (сооружения)   |
| Форма № ОС-1б | Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)                      |
| Форма № ОС-2  | Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств   |
| Форма № ОС-3  | Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств |
| Форма № ОС-4  | Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)                              |
| Форма № ОС-4а | Акт о списании автотранспортных средств   |
| Форма № ОС-4б | Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)                       |
| Форма № ОС-6  | Инвентарная карточка учета объекта основных средств   |
| Форма № ОС-6а | Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств                                       |
| Форма № ОС-6б | Инвентарная книга учета объектов основных средств   |
| Форма № ОС-14 | Акт о приеме (поступлении) оборудования   |
| Форма № ОС-15 | Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж   |
| Форма № ОС-16 | Акт о выявленных дефектах оборудования  |

## Оценка основных средств и учет их в организации

При признании основного средства его оценивают по первоначальной стоимости. В новом стандарте в отличие от старого нет перечня расходов, которые формируют стоимость. Первоначальной стоимостью объекта считается общая сумма капвложений, которые сделаны до того, как основное средство признали в бухучете (п. 12 ФСБУ 6/2020).

Организация для производства труб купила линию со сложным компьютерным управлением.

Стоимость линии 2 000 000 руб.

Стоимость компьютерного управления – 500 000 руб.

Доставка – 100 000 руб.

Монтажные работы – 150 000 руб.

Обучение сотрудников – 50 000 руб.

Первоначальная стоимость = 2 000 000 + 500 000 + 100 000 + 150 000 = 2 750 000 руб.

При первоначальном признании оценку производите в сумме фактических затрат на приобретение и создание. Затраты включают цену покупки за минусом НДС, с учетом скидок, прямые расходы на доставку и монтаж.

После признания основного средства надо выбрать способ его последующей оценки – по первоначальной или по переоцененной стоимости. Это необходимо для всех основных средств, кроме инвестиционной недвижимости.

Если вы выбрали первый способ, менять первоначальную стоимость объекта и сумму накопленной амортизации нельзя, за исключением случаев, установленных ФСБУ. Если второй – придется регулярно переоценивать объект, чтобы стоимость была равна справедливой стоимости или существенно не отличалась от нее. Выбранный способ последующей оценки основных средств закрепите в учетной политике. Образец – ниже. Данный способ надо применять ко всей группе основных средств. Для разных групп основных средств можно установить разные способы пересчета. Способ оценки по первоначальной стоимости менее трудоемкий. Способ по переоцененной стоимости – более достоверный.

Основные средства компания может купить, создать, получить по бартеру или в подарок, а также их могут внести учредители как вклад в уставный капитал.

Поступление оформляют актом, как правило, применяют форму ОС-1. Акт подписывает комиссия и утверждает руководитель. На основании данных акта формируют инвентарную карточку ОС-6. В ней приводят основные характеристики объекта.

Любой поступающий объект оценивают по первоначальной стоимости, но ее формирование зависит от способа поступления (п. 7-11 ПБУ 6/01).

#### **Покупка основного средства**

При покупке первоначальная стоимость включает в себя оплату основного средства, оплату доставки, страховку, при импорте - таможенные пошлины и сборы, а также расходы на приведение основного средства в пригодное состояние. Например, оплату работы монтажников. Компании, применяющие упрощенные способы учета, как правило, это субъекты малого предпринимательства, могут включать в стоимость основного средства только стоимость самого объекта и расходы на его монтаж.

**Входной НДС.** Входной НДС, уплаченный продавцу, на основании счета-фактуры чаще всего принимают к вычету. Если компания не будет использовать основное средство для операций, облагаемых НДС, то входной налог включают в первоначальную стоимость. А если ОС используют как в облагаемых, так и не облагаемых налогом видах деятельности, то входной НДС нужно распределить.

**Учет затрат на покупку.** Затраты, связанные с приобретением основных средств, собирают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете несколько субсчетов, и выбор субсчета зависит от способа поступления ОС.

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 – отражена в составе вложений во внеоборотные активы сумма, уплаченная продавцу;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76) – отражены расходы на доставку;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 23 (26, 70, 76...) – отражены прочие затраты на приобретение основного средства;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76) – отражен входной НДС.

Субъекты малого предпринимательства могут формировать стоимость таких активов по цене поставщика плюс затраты на монтаж. Все остальные расходы, связанные с покупкой основных средств, можно списать единовременно.

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 – отражена в составе вложений во внеоборотные активы сумма, уплаченная продавцу;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76) – отражены расходы на монтаж;  
ДЕБЕТ 20 (23, 26, 44) КРЕДИТ 70 (76...) – списаны прочие затраты на приобретение основного средства.

При вводе основного средства в эксплуатацию все затраты со счета 08 переносят в дебет счета 01 «Основные средства».

ДЕБЕТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации» КРЕДИТ 08

– принято к учету и введено в эксплуатацию основное средство по первоначальной стоимости;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19 – входной НДС принят к вычету.

### **Бартер (договор мены)**

Основные средства редко получают по бартеру, но такое бывает. В этом случае первоначальной стоимостью основного средства признают стоимость имущества, переданного взамен.

Допустим, компании А и Б заключили договор мены. Обычно его заключают для бартерной сделки. По договору компания А получила от компании Б автомобиль, а взамен отдала станок и ноутбук. Стороны признали обмен равноценным.

Для того чтобы определить первоначальную стоимость полученного автомобиля, бухгалтеру компании А нужно выяснить рыночную стоимость станка и ноутбука. Допустим, станок стоит 170 000 руб., а ноутбук – 50 000 руб. Теперь для определения первоначальной стоимости автомобиля достаточно просто сложить две цены. Итак, бухгалтер учтет на балансе полученное основное средство по стоимости 220 000 руб.

Также как и при покупке, при бартере в первоначальную стоимость можно включить сопутствующие расходы - на доставку, таможенные пошлины и другие.

### **Безвозмездное получение**

Основные средства считаются полученными безвозмездно, если компания не должна их оплатить или вернуть.

Запрещено дарение между коммерческими организациями на сумму, превышающую 3000 руб. (п. 1 ст. 575 ГК). Компания может подарить любое имущество гражданину или некоммерческой организации или принять от них. Если же подарок предназначен другой коммерческой организации, то он должен быть не дороже 3000 руб.

Безвозмездно компания получает основные средства по договору дарения. Его заключают в письменной форме, если одна из сторон сделки – организация (ст. 160 ГК).

Оценивают безвозмездно полученное основное средство по рыночной стоимости на дату получения.

Допустим компания А не поменялась с компанией Б, а безвозмездно получила от нее автомобиль. Компания Б является некоммерческой компанией. Бухгалтеру нужно определить первоначальную стоимость автомобиля для того, чтобы поставить его на баланс. Такой стоимостью является рыночная цена автомобиля. Чтобы ее узнать, можно пригласить независимого оценщика. Кроме того, информацию о рыночной цене можно получить от изготовителя, в органах статистики, торговых инспекциях и средствах массовой информации.

В первоначальную стоимость включают накладные расходы, связанные с получением автомобиля. Рыночную стоимость основного средства, полученного безвозмездно, отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 98 субсчет «Безвозмездные поступления» – отражена рыночная стоимость безвозмездно поступившего имущества, которое будет учтено в составе основных средств.

Если компания оплачивает доставку безвозмездно полученного основного средства, его сборку или монтаж, то такие затраты также отражают на счете 08.

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76) – отражены расходы на доставку безвозмездно полученного основного средства;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 23 (26, 70, 76...) – отражены затраты на сборку и монтаж.

Когда основное средство вводят в эксплуатацию, затраты со счета 08 переносят в дебет счета 01 «Основные средства».

ДЕБЕТ 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации» КРЕДИТ 08 – принято к учету и введено в эксплуатацию основное средство по первоначальной стоимости.

По мере начисления амортизации суммы, учтенные как доходы будущих периодов, отражают как прочие доходы.

ДЕБЕТ 20 (23, 25, 44...) КРЕДИТ 02 – начислена амортизация по основному средству;

ДЕБЕТ 98 субсчет «Безвозмездные поступления» КРЕДИТ 91 субсчет «Прочие доходы» – на ту же сумму.

В налоговом учете рыночную стоимость основного средства, полученного безвозмездно, нужно включить в состав внереализационных доходов в момент его получения. Из этого правила есть исключения

Во всех этих случаях организация может воспользоваться льготой, но только при условии, что в течение года с момента получения основных средств они не будут переданы третьим лицам (п. 8 ст. 250, подп. 11 п. 1 ст. 251 НК).

Получение ОС в качестве вклада в уставный капитал

Если основное средство получено от учредителя в качестве вклада в уставный капитал, то его первоначальной стоимостью станет денежная оценка, согласованная учредителями. Эта оценка не должна быть больше стоимости объекта, подтвержденной в обязательном порядке независимым оценщиком. И не забудьте про накладные расходы.

Стоимость основного средства, полученного в качестве вклада в уставный капитал, отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – отражена стоимость поступившего в качестве вклада в уставный капитал имущества, которое будет учтено в составе основных средств.

Сборка, монтаж и введение в эксплуатацию учитывается также, как и при обычной покупке основных средств. На основании акта ОС-1 с выделенной суммой НДС компания вправе принять к вычету налог, ранее восстановленный учредителем при передаче этого основного средства.

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 83 – учтен НДС по имуществу, полученному в счет вклада в уставный капитал;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19 – НДС принят к вычету.

Как правило, первоначальную стоимость основных средств в процессе эксплуатации не меняют. Есть только шесть случаев, когда изменить первоначальную стоимость ОС возможно:

- при его достройке;
- дооборудовании;
- реконструкции;
- модернизации;
- частичной ликвидации;
- переоценке (п. 14 ПБУ 6/01).

Есть еще одна ситуация, при которой придется скорректировать первоначальную стоимость основного средства, – при ее формировании была допущена ошибка. Тогда ее необходимо исправить (п. 4 ПБУ 22/2010).

### Приобретение основных средств за счет кредитных источников

Учет начисленных процентов по заемным средствам, которые привлекались для приобретения инвестиционного актива необходимо исходя из ПБУ 15/2008. Капитализация означает: проценты не сразу уменьшают финансовый результат периода, а сначала признаются в стоимости капвложений. Из нее через амортизацию частями включаются в затраты месяца<sup>5</sup>.



Подготовлено для fd.ru

### Создание основных средств собственными силами

Основные средства не только покупают или получают со стороны, но и создают собственными силами. Их можно создать хозяйственным способом или получить из собственной готовой продукции.

<sup>5</sup> <https://www.fd.ru/articles/159610-kapitalnye-vlojeniya-v-buhgalterskom-uchete-eto#A3>

Строительство производственного помещения – это хозяйственный способ. А передача в курьерскую службу автозавода машины своего производства – это перевод собственной продукции в состав основных средств.

### **Хозяйственный способ**

Сначала про хозяйственный способ. Первоначальная стоимость основного средства – это стоимость, исходя из которой начисляется амортизация.

Первоначальная стоимость ОС в бухгалтерском и налоговом учете формируется из стоимости:

- материалов;
- оплаты труда работников с обязательными отчислениями;
- амортизации ОС, используемых для создания объекта;
- работ и услуг подрядчиков;
- прочих расходов.

Первоначальная стоимость в налоговом учете как правило будет такая же, как и в бухгалтерском. Но есть исключение: если компания создает объект ОС, требующий значительных затрат времени и средств и привлекает для этого заемные средства, то проценты в бухгалтерском учете включают в состав объекта ОС. А в налоговом - это расходы текущего периода. Следовательно, бухгалтерская стоимость актива будет превышать налоговую на величину процентов.

На затраты по созданию основного средства, накопленные за квартал, начисляют НДС по ставке 20 процентов. В расчете не участвует стоимость работ подрядчиков.

#### *Пример*

*Сумма затрат на строительство здания за квартал – 100 000 руб.*

*Работа подрядчика – 20 000 руб. (без учета НДС).*

*НДС к начислению в бюджет: (100 000 руб. - 20 000 руб.) x 20% = 16 000 руб.*

Начисленный НДС можно предъявить к вычету за этот же квартал. Счет-фактуру нужно составить только для себя в единственном экземпляре. Сумму входного НДС по работам и услугам подрядчиков можно предъявить к вычету в общем порядке.

Затраты собирают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В бухгалтерском учёте используют проводки.



ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 10, 70, 69, 02, 23 – отражена в составе вложений во внеоборотные активы стоимость работ, выполненных самой организацией;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 60 (76)

– отражена в составе вложений во внеоборотные активы стоимость работ, выполненная сторонними подрядчиками;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60 (76)

– отражен входной НДС со стоимости работы, выполненной подрядчиком;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по НДС»

– начислен НДС со стоимости работ, выполненных собственными силами;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по НДС» КРЕДИТ 19

– начисленный НДС предъявлен к вычету;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– основное средство принято в эксплуатацию.

### **Получение из собственной готовой продукции**

Переходим к основным средствам, созданным из собственной готовой продукции. В бухгалтерском учете их первоначальная стоимость равна итоговой стоимости готовой продукции, отраженной на счете 43.

Первоначальная стоимость основного средства формируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Здесь учитывается стоимость готовой продукции, сложившаяся на счете 43 «Готовая продукция», и затраты, нужные для доведения основного средства до полной готовности.

ДЕБЕТ 43 КРЕДИТ 20 – сформирована стоимость готовой продукции;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 43 – собственная продукция получена для использования в качестве основного средства;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 10, 70, 69, 02, 23 – учтены дополнительные затраты;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08 – основное средство принято в эксплуатацию.

В налоговом учете первоначальная стоимость равна стоимости готовой продукции, исчисленной только из прямых затрат.

К прямым затратам относят:

стоимость использованных материалов;

оплату труда работников с обязательными отчислениями;  
амортизацию основных средств, используемых в производстве.  
В учетной политике организация может расширить этот список.

Первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском и налоговом учете будет разной. В налоговом учете она определяется только по прямым затратам, а в бухгалтерском – по полной сумме затрат на его создание.

### **Изменение первоначальной стоимости основных средств**

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств (п. 14 ПБУ 6/01).

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств увеличивают первоначальную стоимость объекта, если в результате улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (п. 27 ПБУ 6/01). Информация о подобных затратах отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

### **Модернизация**

Модернизация – работы, в результате которых изменилось технологическое или служебное назначение объекта или появилась возможность использовать его с повышенными нагрузками. Решение о модернизации основных средств оформляют приказом руководителя. В приказе пишут об ее причинах, сроках, работниках, которые ее проводят.

Модернизацию основных средств можно выполнить собственными силами компании или с привлечением подрядчика.

Если основное средство передают на модернизацию в ремонтную службу компании, составляют накладную на внутреннее перемещение. Если же при модернизации местонахождение основного средства не меняется, никаких передаточных документов составлять не нужно.

Если объект передают подрядчику, оформляют акт о приеме-передаче основного средства на модернизацию.

Акт составляют в произвольной форме. Если основное средство будет испорчено подрядчиком, подписанный акт позволит потребовать возмещения причиненных убытков.

По окончании модернизации составляют акт о приеме-сдаче модернизированных основных средств. Его заполняют независимо от того, силами компании или подрядным способом проведена модернизация. Только в первом случае компания оформляет бланк в одном экземпляре, а во втором – в двух (для себя и для подрядчика). Руководитель компании утверждает акт и передает его в бухгалтерию.

Модернизация в бухучете

Бухучет операций по передаче ОС на модернизацию. При долгосрочной модернизации целесообразно учитывать основные средства на отдельном субсчете «Основные средства на модернизации». Так, при передаче основного средства на модернизацию делают проводку:

ДЕБЕТ 01 (03) субсчет «Основные средства на модернизации»  
КРЕДИТ 01 (03) субсчет «Основные средства в эксплуатации» - передано на модернизацию основное средство.

По окончании модернизации:

ДЕБЕТ 01 (03) субсчет «Основные средства в эксплуатации»  
КРЕДИТ 01 (03) субсчет «Основные средства на модернизации» - принято из модернизации основное средство.

Затраты на модернизацию основного средства увеличивают его первоначальную стоимость. Если модернизацию проводят собственными силами компании, соответствующие затраты состоят из стоимости расходных материалов; зарплаты сотрудников, проводивших модернизацию; и страховых взносов.

Бухучет затрат на модернизацию. Затраты на проведение модернизации собственными силами компании отразите проводкой:

ДЕБЕТ 08 субсчет «Расходы на модернизацию» КРЕДИТ 10 (16, 23, 68, 69, 70...) – учтены расходы на проведение модернизации.

Если же компания выполняет модернизацию основных средств с привлечением подрядчика, то его вознаграждение отразите проводкой:

ДЕБЕТ 08 субсчет «Расходы на модернизацию» КРЕДИТ 60 – учтены затраты на модернизацию основного средства, выполненную подрядным способом.

По завершении модернизации затраты, учтенные на счете 08, можно включить в первоначальную стоимость основного средства либо учесть обособленно на счете 01 (абз. 2 п. 42 Методических указаний, утв. приказом Минфина от 13.10.2003 № 91н).

Если затраты на проведение модернизации включаются в первоначальную стоимость основного средства, сделайте проводку:

ДЕБЕТ 01 (03) КРЕДИТ 08 субсчет «Расходы на модернизацию» – увеличена первоначальная стоимость основного средства на сумму затрат по модернизации.

Если же затраты на проведение модернизации учитывают обособленно, спишите их на отдельный субсчет к счету 01. Например, на субсчет «Расходы на модернизацию основного средства». Проводка будет такой:

ДЕБЕТ 01 (03) субсчет «Расходы на модернизацию основного средства» КРЕДИТ 08 субсчет «Расходы на реконструкцию» – списаны затраты на проведение модернизации основного средства на счет 01 (03).

В этом случае на сумму произведенных затрат откройте отдельную инвентарную карточку.

### **Переоценка основных средств**

Компания обязана проверять основные средства на обесценение. Отражать изменение их балансовой стоимости надо в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой суммы, только если эта сумма меньше балансовой стоимости. Разница между балансовой и возмещаемой стоимостью – это убыток от обесценения. Он признается как прибыль или убыток сразу после оценки при условии, что актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом, например МСФО (IAS)

16. Убыток от обесценения надо учитывать как уменьшение суммы переоценки в соответствии с положениями такого стандарта.

Убыток от обесценения непереоцененного актива признается в составе прибыли или убытка. В случае подтверждения обесценения признавайте его в бухучете записью:

**ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы»**

**КРЕДИТ 02 субсчет «Обесценение»**

*учтено обесценение основного средства.*

Если ранее вы переоценивали основное средство, убыток от обесценения признавайте в составе прочего совокупного дохода. Но лишь в сумме, в которой он не превышает величину прироста стоимости от переоценки этого актива. Такой убыток от обесценения переоцененного актива уменьшает сумму прироста стоимости от переоценки этого актива. То есть сумму прежней дооценки, отраженной по кредиту счета 83, нужно уменьшить на убыток от обесценения:

**ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 02 субсчет «Обесценение»**

*уменьшена сумма дооценки основного средства.*

Если оценочная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, обязательство нужно признать, только если это требует другой стандарт.

После признания убытка от обесценения актива в следующие периоды придется корректировать амортизационные отчисления. Это нужно, чтобы равномерно списать пересмотренную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости в течение оставшегося срока полезного использования. При этом отложенные налоговые активы и обязательства определяйте в соответствии с МСФО (IAS) 12 путем сравнения пересмотренной балансовой стоимости актива с его налоговой стоимостью.

### **Амортизация основных средств**

В соответствии с п. 17 ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено ПБУ 6/01.

По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в

производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизация не начисляется.

Не начисляется амортизация по объектам основных средств таким как:

- инвестнедвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;
- основные средства, потребительские свойства которых не меняются, – земля и т. д.;
- объекты, законсервированные в целях мобилизационной подготовки.

Амортизация в бухгалтерском учете основных средств начисляется одним из четырех способов:

- линейным;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу (п. 18 ПБУ 6/01). Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» организации могут выбрать любой из способов начисления амортизации:

1. Линейный;
2. Способ уменьшаемого остатка;
3. Списания стоимости по сумме лет срока полезного использования;
4. Списания стоимости пропорционально объему выпуска продукции.

| Способы начисления   | База расчета  | Порядок начисления  |
|--|---|---|
| 1. Линейный способ   | <ol style="list-style-type: none"> <li>Первоначальная стоимость объекта (ПС)</li> <li>Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования объекта (СПИ)</li> </ol>                           | <ol style="list-style-type: none"> <li>ПС-120 тыс. руб.</li> <li>СПИ-10 лет</li> <li>Годовая сумма амортизации- 12 000 руб. (120 000: 10)</li> <li>Годовая норма амортизации-10% (12 · 100 : 120 тыс. руб. )</li> <li>За отчётный месяц норма амортизации - 0,83% (10%:12 мес.)</li> <li>Сумма амортизации за месяц-1000 руб. (120 тыс. руб. · 0.833 : 100)</li> </ol>  |
| 2. По сумме лет срока полезного использования  | <ol style="list-style-type: none"> <li>Первоначальная стоимость объекта (ПС)</li> <li>Годовое соотношение: число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, сумма чисел лет срока службы объекта</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>ПС-10 тыс. руб.</li> <li>Срок службы-8 лет</li> <li>Сумма лет срока службы равна 36 (1+2+3+4+5+6+7+8)</li> <li>Сумма амортизации по годам службы:<br/>Первый: 8 · 10 000:36 = 2222 руб.<br/>Второй: 7 · 10 000:36 = 1944 руб.<br/>Третий: 6 · 10 000:36 = 1667 руб.<br/>Четвёртый: 5 · 10 000:36 = 1389 руб.<br/>Пятый: 4 · 10 000:36 = 1111 руб.<br/>Шестой: 3 · 10 000:36 = 833 руб.<br/>Седьмой: 2 · 10 000:36 = 556 руб.<br/>Восьмой: 1 · 10 000:36 = 278 руб.<br/>Итого: 10 000 руб.</li> </ol>   |
| 3. Способ списания стоимости пропорционально объёму выпуска продукции (работ, услуг) | <ol style="list-style-type: none"> <li>Первоначальная стоимость (ПС)</li> <li>Предполагаемый к выпуску объём продукции за весь период использования объекта основных средств</li> </ol>                         | <ol style="list-style-type: none"> <li>ПС-120 тыс. руб.</li> <li>Планируемый объём продукции к выпуску - 24 000 тыс. руб.</li> <li>За отчётный месяц выпущено - 40 ед.</li> <li>Амортизация на единицу продукции 5 руб. (120 000:24 000)</li> <li>Амортизационные отчисления за месяц - 200 руб. (5 руб. · 40 ед.)</li> </ol>   |
| 4. Способ уменьшаемого остатка   | <ol style="list-style-type: none"> <li>Первоначальная стоимость (ПС)</li> <li>Срок полезного использования</li> <li>Коэффициент ускорения</li> </ol>  | <ol style="list-style-type: none"> <li>ПС – 120 000 руб.</li> <li>СПИ – 10 лет</li> <li>Коэффициент ускорения – 2<br/>1 год: 120000 : 10 · 2 = 24000 руб.<br/>2 год: (120000-24 000):10 · 2 = 19200 руб.<br/>3 год: (96000-19200) : 10 · 2 = 15360 руб.<br/>4 год: (76800-15360) : 10 · 2 = 12288 руб.<br/>5 год: (61440-12288) : 10 · 2 = 9830 руб.<br/>6 год: (49152-9830) : 10 · 2 = 7864 руб.<br/>7 год: (39322-7864) : 10 · 2 = 6292 руб.<br/>8 год: (31458-6292) : 10 · 2 = 5033 руб.<br/>9 год: (25166-5033) : 10 · 2 = 4026 руб.<br/>10 год: (20133-4026) : 10 · 2 = 3221 руб.</li> </ol> |

В подавляющем большинстве случаев организации используют линейный способ. Он наиболее простой, кроме того, его применение позволяет максимально сблизить данные бухгалтерского и налогового учета.

Норма амортизации определяется исходя из срока полезного использования, определяемого самостоятельно организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету (п. 20 ПБУ 6/01).

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Под сроком полезного использования понимается период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 21 ПБУ 6/01).

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 22 ПБУ 6/01).

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01).



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

Организациям, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, предоставлено право амортизацию начислять в упрощенном порядке:

- начислять годовую сумму амортизации единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией;

- начислять амортизацию производственного и хозяйственного инвентаря единовременно в размере первоначальной стоимости объектов таких средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

Сумма амортизации накапливается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Кредитовое сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» отражает сумму начисленной амортизации или размер погашенной стоимости основных средств и отнесенной на расходы организации.

| Содержание операции   | Кор-ция счетов |    |
|---|----------------|----|
|   | Дт             | Кт |
| Начислена амортизация оборудования, используемого в основном производстве         | 20             | 02 |
| Начислена амортизация оборудования, используемого во вспомогательном производстве | 23             | 02 |
| Начислена амортизация оборудования, используемого для общепроизводственных нужд   | 25             | 02 |
| Начислена амортизация оборудования, используемого для общехозяйственных нужд      | 26             | 02 |
| Начислена амортизация оборудования торговой организации                           | 44             | 02 |

Основные средства показываются в бухгалтерском балансе в нетто-оценке - по остаточной стоимости, поэтому суммы начисленной амортизации основных средств в бухгалтерском балансе не отражаются.

### **Ремонт основных средств**

Ремонт основных средств может быть текущим и капитальным. Затраты на ремонт объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся (п. 27

ПБУ 6/01). По правилам бухгалтерского учета расходы на ремонт основных средств включаются в расходы по обычным видам деятельности, если основные средства используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг (п. 7 ПБУ 10/99). В случае предоставления основных средств за плату во временное пользование другим организациям (если это не является предметом деятельности организации) расходы на ремонт, осуществленные собственником, признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99).

Порядок отражения в учете расходов на ремонт основных средств зависит от способа его проведения (подрядный или хозяйственный) и способа включения фактически произведенных затрат в расходы по обычным видам деятельности, избранного организацией и закрепленного в учетной политике.

При подрядном способе стоимость ремонтных работ определяется суммой выставленных подрядными организациями счетов. Цена на такие работы определяется по договоренности сторон, в том числе на основе принятых строительных норм и расценок. В бухгалтерском учете на основании предъявленных подрядчиками документов (сметы, актов выполненных работ, счетов-фактур) стоимость работ отражается по дебету счета учета затрат, расходов на продажу (иного счета, на котором аккумулируются указанные затраты) в корреспонденции с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

|                    |       |
|--------------------|-------|
| Дт 20 (25, 26, 44) | Кт 60 |
| Дт 19              | Кт 60 |

При хозяйственном способе затраты учитываются по элементам. Если в организации создано специальное подразделение для проведения работ по ремонту основных средств (ремонтный цех, мастерские и др.), фактически произведенные затраты предварительно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» по элементам затрат (стоимость израсходованных материалов, заработная плата работников подразделения, страховые взносы во внебюджетные фонды, амортизация основных средств, часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов), а затем включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Если ремонтное подразделение не создано, то фактические расходы на основании первичных документов списываются без использования счета 23 «Вспомогательные производства» на соответствующие счета в предусмотренном учетной политикой порядке:

Дт 20                      Кт 70- начислена заработная плата работникам, выполняющим ремонтные работы;

Дт 20                      Кт 69- начислены страховые взносы;

Дт 20                      Кт 10- списаны материалы на производство ремонтных работ на основании требования-накладной на отпуск материалов.

Учет затрат на выполнение ремонтных работ организуется по объектам основных средств и их принадлежности к тем или иным хозяйствам и структурным подразделениям организации.

При этом расходы на проведение ремонта подлежат отражению на следующих счетах:

– 23 «Вспомогательные производства» – затраты на ремонт объектов основных средств производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации и предназначены для обеспечения различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и т. п.), транспортного обслуживания, ремонта основных средств (ремонтных мастерских и т. п.) и др.;

– 25 «Общепроизводственные расходы» – затраты на ремонт производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения, рабочих мест;

– 26 «Общехозяйственные расходы» – затраты на ремонт зданий, сооружений, инвентаря и прочих объектов основных средств управленческого и общехозяйственного назначения (в том числе ремонт пожарного оборудования), объектов, используемых для нужд охраны, легкового автотранспорта. К общехозяйственным расходам организации относятся также расходы на ремонт зданий и помещений, предоставляемых профсоюзным организациям;

– 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – затраты на ремонт объектов основных средств, принадлежащих производствам и хозяйствам, занятым обслуживанием производства;

– 44 «Расходы на продажу» – затраты на ремонт объектов основных средств торговых организаций.

До 2011 года нормативными актами по бухгалтерскому учету были предусмотрены три способа включения расходов на ремонт основных средств в расходы по обычным видам деятельности:

1) фактически произведенные расходы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся;

2) сметная стоимость предстоящего ремонта равномерно включается в расходы по обычным видам деятельности путем ежемесячных отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств. Фактически произведенные затраты списываются за счет ранее начисленного резерва (п. 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств);

3) фактические затраты на ремонт, осуществленный в начале отчетного года, могут быть учтены как расходы будущих периодов, и впоследствии включаться равномерно в текущие расходы до конца отчетного года (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Однако приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н были внесены изменения в нормативные документы по бухгалтерскому учету. В частности, отменены п. 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств и п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности: с 2011 года отменена возможность создания резервов предстоящих расходов и признания отдельных затрат расходами будущих периодов.

Вместе с тем одним из условий признания расходов в бухгалтерском учете является их соответствие полученным доходам (п. 19 ПБУ 10/99).

Поэтому, по мнению авторов, у организации по-прежнему сохраняется возможность выбора способа включения расходов на ремонт основных средств в расходы по обычным видам деятельности: единовременно в качестве расходов отчетного периода или расходами будущих периодов. Но делать это стоит в отношении существенных затрат по капитальному ремонту и возникающих через длительные (превышающие 12 месяцев) интервалы.

Минфин России в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01) указал, что «...регулярные крупные затраты, возникающие через определенные длительные временные интервалы (более 12 месяцев) на протяжении срока эксплуатации объекта основных средств, на проведение его ремонта и на иные аналогичные мероприятия (например, проверку технического состояния), отражаются в бухгалтерском балансе в разделе

I «Внеоборотные активы» как показатель, детализирующий данные, отраженные по группе статей «Основные средства».

Дело в том, что указанные затраты обуславливают получение доходов не только в течение текущего года, но и последующих лет. Именно поэтому названные затраты нельзя списывать единовременно в периоде их осуществления (это неизбежно приведет к искажению отчетности, поскольку финансовый результат периода, в котором осуществляются такие затраты, оказывается заниженным, а финансовые результаты периодов в отсутствие этих затрат - завышенными).

С учетом пункта 7 ПБУ 1/2008 такие затраты погашаются в течение срока указанного временного интервала.

### **Пример**

*Организация отремонтировала административное здание хозяйственным способом. Ремонт производился силами специализированного подразделения. Затраты на ремонт составили:*

- стоимость израсходованных материалов – 40 000 руб.;*
- заработная плата работников ремонтного подразделения – 30 000 руб.;*
- страховые взносы по ставке 30 % – 9000 руб.;*
- амортизация основных средств ремонтного подразделения – 5000 руб.*

*Согласно учетной политике организации затраты на ремонт основных средств включаются в расходы по обычным видам деятельности в том отчетном периоде, к которому они относятся.*

*В бухгалтерском учете организации следует сделать следующие записи:*

*Дт 23      Кт 10                      40 000 руб. – списаны материалы на ремонт;*

*Дт 23      Кт 70                      30 000 руб. – начислена заработная плата работникам ремонтного подразделения;*

*Дт 23      Кт 69                      9000 руб. – начислены страховые взносы во внебюджетные фонды;*

*Дт 23      Кт 02                      5000 руб. – начислена амортизация по основным средствам ремонтного подразделения;*

*Дт 26      Кт 23                      84 000 руб. (40 000 + 30 000 + 9000 + 5000) – включены в расходы по обычным видам деятельности затраты по завершеному ремонту административного здания.*

## Аренда основных средств

Сегодня компании должны применять по аренде либо МСФО (IFRS) 16 «Аренда», либо новый ФСБУ 25/2018, утв. приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н), который обязателен к применению с 2022 г.

Рассмотрим учет на примере арендатора. Новый стандарт устанавливает два способа учета. Первый – основной. Второй способ могут применять не все компании. Как учитывать аренду арендодателям.

**Первый способ.** Раньше компании отражали в учете только текущие расходы по аренде. Кроме того, арендованный объект нужно было учитывать на счете 001. Нередко компании этого не делали и не раскрывали информацию об арендованных объектах в пояснениях. По отчетности не было видно, что есть арендованное имущество и обязательства по договору. Теперь компании, которые используют первый способ учета, будут отражать аренду на балансе.

На дату, когда компания получила объект, бухгалтер отражает в учете право пользования активом. Одновременно бухгалтер учитывает обязательство по аренде. Это задолженность компании по арендным платежам за весь срок договора аренды.

По какой стоимости учесть обязательство по аренде и право пользования активом? Это сумма будущих арендных платежей по договору. Но учесть их нужно по приведенной стоимости, которую определяют дисконтированием. Что это такое, читайте дальше. Включите в стоимость права пользования активом:

- сумму приведенной стоимости арендных платежей за весь срок действия договора;
- арендные платежи, которые компания перечислила арендодателю на дату получения объекта и до его получения;
- затраты, например, на доставку и подготовку объекта к использованию;
- оценочное обязательство по демонтажу и другим будущим затратам, которые арендатор должен будет понести согласно договору аренды.

Компания амортизирует право пользования объектом. Для этого нужно определить срок полезного использования объекта аренды. Если компания не будет выкупать объект, срок полезного использования равен сроку аренды.

Теперь разберемся, что такое дисконтирование. Допустим, вы положили на вклад в банке 1000 руб. Ставка по вкладу – 5 процентов. Через год сумма вклада с процентами будет равна 1050 руб. То есть сумма в 1000 руб., которую вы вложили, через год будет эквивалентна сумме в 1050 руб.

В примере с банком мы определили, сколько в будущем будет стоить сумма 1000 руб. В ситуации с арендой нужно, наоборот, рассчитать, сколько сегодня стоят платежи, которые компания в будущем уплатит по договору. Это называется дисконтированием. А ставка процентов, которую применяют при расчете, это ставка дисконтирования.

Например, через год компания должна уплатить арендную плату 250 000 руб. Чтобы определить, чему эквивалентна эта сумма сейчас, нужно ее умножить на коэффициент дисконтирования:

$$1 : \left( 1 + \frac{\text{Ставка дисконтирования}}{100} \right)^{\text{Количество периодов дисконтирования}} = \text{Коэффициент дисконтирования}$$

В данном случае, если использовать ставку 5 процентов, коэффициент равен 0,952381 (1 : (1 + 5 : 100)). Дисконтированная сумма составляет 238 095,25 руб. (250 000 Р × 0,952381).

Какую ставку дисконтирования использовать при учете аренды? Например, при аренде с выкупом применяют такую ставку, чтобы приведенная стоимость арендных платежей была равна рыночной стоимости объекта. Если таким образом ее рассчитать нельзя, то используют ставку, по которой арендатор берет или может взять займы на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Дисконтированная стоимость меньше, чем сумма арендных платежей, предусмотренная в договоре. Поэтому компания учтет на балансе общую стоимость арендных платежей на сумму меньше, чем указано в договоре. В нашем примере это 238 095,25 руб. Но по завершении срока аренды в учете должна быть сумма арендных платежей, которую установили в договоре, – 250 000 руб. Для этого компания периодически увеличивает обязательство по аренде на проценты. Это нужно делать на отчетную дату или в зависимости от периодичности арендных платежей. Проценты определяют по ставке дисконтирования. Одновременно компания уменьшает обязательство по аренде на уплаченные арендные платежи.

### **Пример 2**

Компания заключила договор аренды автомобиля на пять лет. Общая сумма арендных платежей составляет 1 652 000 руб. (без НДС, так как арендодатель применяет упрощенку). Ежегодный платеж равен 330 400 руб. Компания уплачивает его по истечении каждых 12 месяцев аренды. После того как завершится срок аренды, объект переходит в собственность арендатора.

Бухгалтер установил срок полезного использования автомобиля по правилам учетной политики компании – семь лет. Также бухгалтер узнал в банке, по какой ставке компания может получить кредит на сумму 1 652 000 руб. на пять лет – 10 процентов годовых. Эту ставку бухгалтер использует при расчете коэффициента дисконтирования:

| Год       | Коэффициент дисконтирования                 | Дисконтированная стоимость арендных платежей (руб.) |
|-----------|---|---|
| Первый    | 0,909091 (1 : (1 + 10 : 100))               | 300 363,67 (330 400 Р × 0,909091)                   |
| Второй    | 0,826446 (1 : (1 + 10 : 100) <sup>2</sup> ) | 273 057,76 (330 400 Р × 0,826446)                   |
| Третий    | 0,751315 (1 : (1 + 10 : 100) <sup>3</sup> ) | 248 234,48 (330 400 Р × 0,751315)                   |
| Четвертый | 0,683013 (1 : (1 + 10 : 100) <sup>4</sup> ) | 225 667,50 (330 400 Р × 0,683013)                   |
| Пятый     | 0,620921 (1 : (1 + 10 : 100) <sup>5</sup> ) | 205 152,30 (330 400 Р × 0,620921)                   |
| Итого     |   | 1 252 475,71  |

На дату получения объекта бухгалтер сделал проводку:

**ДЕБЕТ 01 субсчет «Право пользования активом»**

**КРЕДИТ 76 субсчет «Арендные обязательства»**

*1 252 475,71 руб. – отразили право пользования активом и обязательства по аренде.*

Бухгалтер начислил амортизацию за первый год аренды:

**ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 02 субсчет «Амортизация права пользования активом»**

*178 925,10 руб. (1 252 475,71 Р : 7 лет) – начислили амортизацию права пользования активом.*



На конец первого года аренды бухгалтер сделал проводки:

**ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 76 субсчет «Арендные обязательства»**

*125 247,57 руб. (1 252 475,71 Р × 10%) – увеличили арендные обязательства на сумму процентов за первый год аренды;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Текущие арендные платежи» Кредит 51**

*330 400 руб. – перечислили арендную плату;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Арендные обязательства»**

**КРЕДИТ 76 субсчет «Текущие арендные платежи»**

*330 400 руб. – уменьшили арендные обязательства на сумму уплаченного арендного платежа.*

Ежегодно бухгалтер будет делать аналогичные проводки. Проценты бухгалтер будет начислять на сальдо счета 76 субсчет «Арендные обязательства» на начало периода, за который их рассчитывает. Например, проценты по завершении второго года аренды бухгалтер отразит проводкой:

**ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 76 субсчет «Арендные обязательства»**

*104 732,33 руб. ((1 252 475,71 Р + 125 247,57 Р – 330 400 Р) × 10%) – увеличили арендные обязательства на проценты за второй год аренды.*

**Второй способ учета.** Компания равномерно в течение срока аренды включает в расходы арендную плату. Право пользования активом и обязательство по аренде отражать в учете не нужно.

### **Пример 3**

Компания заключила договор аренды офиса на срок 11 месяцев. Арендная плата составляет 150 000 руб. в месяц. Выкуп предмета аренды и сдача его в субаренду не планируются. Поэтому компания вправе применять второй способ учета аренды.

В договоре не указана стоимость объекта аренды. Согласно учетной политике в этом случае компания отражает объект на забалансовом счете по стоимости, равной сумме арендных платежей за период действия договора.

Бухгалтер сделал в учете проводку:

**ДЕБЕТ 001**

*1 650 000 руб. (150 000 Р × 11 мес.) – отразили объект на забалансовом счете.*

Ежемесячно бухгалтер учитывает арендную плату в расходах:

**ДЕБЕТ 26 КРЕДИТ 76**

*150 000 руб. – отразили в расходах арендную плату.*

Для учета по новому ФСБУ 25/2018 арендатору следует предусмотреть в учетной политике субсчета, где отражать права пользования имуществом, и порядок расчета их фактической стоимости. Например, арендаторы, которые ведут упрощенный учет, могут оценивать обязательство по аренде как номинальную сумму будущих арендных платежей без дисконтирования.

### Когда можно применять простой способ учета аренды?

| Ситуация   | Комментарий   |
|--|---|
| Срок аренды составляет не более 12 месяцев       | Например, компания подписала договор аренды на 11 месяцев. А потом постоянно пролонгирует договор на тот же срок. Можно ли в этом случае использовать второй, более простой способ учета? Корректнее все же использовать первый способ учета. Ведь по сути аренда становится долгосрочной (п. 9 ФСБУ 25/2018)   |
| Стоимость объекта аренды – не более 300 000 руб. | Сравнивайте с лимитом 300 000 руб. рыночную стоимость без учета износа, то есть стоимость аналогичного нового объекта   |
| Арендатор вправе применять упрощенный учет       | Новый стандарт разрешает применять второй способ учета компаниям, которые ведут упрощенный бухучет. Например, это малые предприятия, у которых выручка не более 400 млн руб. и активы не превышают 60 млн руб. (п. 5 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, п. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ). Но на самом деле такие компании до 2022 года могут вообще не применять новый стандарт по аренде. Они вправе разрабатывать учетную политику, только исходя из требования рациональности (п. 7.2 ПБУ 1/2008). Зафиксируйте в учетной политике, что отражаете арендованные объекты на счете 001, а платежи по аренде – на счете расходов, например 26 или 44. Укажите, что такой способ учета вы установили исходя из требования рациональности |

## **Выбытие объекта основных средств**

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01).

Выбытие объекта может происходить по различным причинам: имущество может быть продано, подарено, ликвидировано, может передаваться в уставный капитал другой организации или погибнуть при стихийном бедствии.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в учете в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 31 ПБУ 6/01).

## **Лизинг основных средств**

ФСБУ 25/2018 не предполагает, что лизингодатель будет отражать на своем балансе предмет финансовой аренды. Новый стандарт предлагает в качестве основного варианта ситуацию, когда лизингодатель получает имущество от поставщика и сразу передает его лизингополучателю. В этот момент он одной проводкой отражает чистую инвестицию в аренду и кредиторскую задолженность перед поставщиком (п. 34 ФСБУ 25/2018).

Часто лизингодатель дорабатывает или монтирует предмет лизинга, и между датами получения и передачи имущества проходит некоторое время. В течение этого времени бухгалтер вправе отразить объект на счете 41 «Товары». Выбор счета объясним тем, что компания намерена не использовать его в своей деятельности, а в ближайшее время передать лизингополучателю все выгоды и риски, связанные с правом собственности.

Отражение лизингового имущества на счете 41 обеспечивает принятие объекта к учету. Это одно из условий, которое нужно, чтобы лизингодатель смог заявить входной НДС по имуществу к вычету (п. 1 ст. 172 НК).

Покупку имущества, которое компания фактически принимает от поставщика на склад для передачи в лизинг, отразите следующей проводкой:

**ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

*отражена стоимость имущества, приобретенного для передачи в лизинг.*

Расходы по доведению товаров до состояния, пригодного к использованию, увеличивают фактическую стоимость товаров (п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Такие расходы бухгалтер отражает проводками:

**ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

*отражены расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию;*

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60**

*отражен НДС по приобретенному имуществу и затратам на доведение его до состояния, пригодного к использованию;*

**ДЕБЕТ 60 КРЕДИТ 51**

*оплачена стоимость имущества, приобретенного для передачи в лизинг, а также расходы на доведение его до состояния, пригодного к использованию.*

Неплательщики НДС приходят товар с учетом входного НДС. В этом случае нужна еще одна проводка:

**ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 19**

*входной НДС отнесен на стоимость имущества, предназначенного для передачи в лизинг.*

На дату передачи имущества в аренду лизингодатель отражает в составе активов инвестицию в аренду (п. 32 ФСБУ 25/2018). Специального счета в бухучете для отражения чистой инвестиции нет. Пока Минфин не внесет изменения в план счетов, рекомендуем использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Откройте к нему субсчет «Инвестиция в аренду» и объекты, переданные в лизинг, по каждому договору отражайте обособленно.

Чистая стоимость инвестиции в аренду представляет собой дебиторскую задолженность. Новый стандарт предписывает проверять ее на обесценение в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» в редакции 2014 года. Международные стандарты как раз и относят чистую инвестицию в состав дебиторской задолженности

и классифицируют ее как финансовый инструмент (подп. «б» п. 2.1 МСФО (IFRS) 9 в ред. 2014 года, п. 38 ФСБУ 25/2018).

Инвестицию в аренду отразите по ее чистой стоимости (п. 33 ФСБУ 25/2018). Для ее расчета используйте следующий алгоритм действий.

**Шаг 1.** Сложите номинальные суммы будущих арендных платежей без учета НДС, которые предусматривает договор за весь срок лизинга (п. 7 ФСБУ 25/2018). В частности, учтите в расчете:

- все периодические и единовременные платежи в твердой сумме за вычетом платежей лизингодателя в пользу лизингополучателя;
- переменные платежи, зависящие от ценовых индексов или процентных ставок, которые рассчитайте на дату передачи имущества;
- справедливую стоимость встречного предоставления на дату передачи имущества;
- платежи, связанные с изменением срока аренды, если такое изменение учитывается в сроке лизинга, то есть если есть достаточная уверенность, что лизингополучатель воспользуется этим правом;
- платежи, связанные с правом выкупа имущества, если лизингополучатель намерен им воспользоваться;
- суммы, связанные с гарантиями выкупа имущества в конце срока лизинга.

**Шаг 2.** Рассчитайте негарантированную ликвидационную стоимость имущества. Для этого оцените предполагаемую справедливую стоимость объекта, которую он будет иметь к концу срока лизинга. Далее вычтите из нее будущие платежи, которые связаны с гарантиями выкупа лизингового имущества и которые уже учтены в составе арендных платежей (п. 15 ФСБУ 25/2018).

Как вариант, для оценки негарантированной ликвидационной стоимости можно привлечь технических специалистов своей компании: техников, инженеров и т. д. Их заключение о стоимости оформите письменно и подкрепите расчетами степени износа, морального устаревания и т. д.

**Шаг 3.** Посчитайте валовую стоимость. Для этого сложите номинальные, то есть недисконтированные, будущие арендные платежи из шага 1 и негарантированную ликвидационную стоимость имущества из шага 2.

**Шаг 4.** Определите справедливую стоимость имущества на момент его передачи в лизинг. Обычно она равна цене приобрете-

ния объекта у независимого поставщика по рыночным условиям (п. 9 МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости»).

**Шаг 5.** Суммируйте все расходы, которые понес лизингодатель в связи с доведением объекта до пригодного состояния и в связи с его передачей. Расходы возьмите без НДС на дату передачи имущества.

**Шаг 6.** Методом подбора выберите ставку дисконтирования таким образом, чтобы приведенная валовая стоимость в шаге 3 равнялась справедливой стоимости в шаге 4, увеличенной на сумму затрат лизингодателя из шага 5. Дисконтировать платежи и подобрать ставку можно с помощью программы Excel.

Выберите период дисконтирования в зависимости от периодичности поступления лизинговых платежей и отчетных периодов. Скорее всего, выбирать придется между месяцем, кварталом или годом. Выбор закрепите либо в итоговой бухгалтерской справке, либо в отдельной справке с расчетом ставки дисконтирования.

**Шаг 7.** Полученная приведенная стоимость и будет чистой стоимостью инвестиции, которую нужно отразить в учете (п. 33 ФСБУ 25/2018). По факту компания отражает в учете актив по справедливой стоимости имущества, увеличенной на стоимость уже понесенных расходов. Если справедливая стоимость будет равна цене приобретения, то и чистая стоимость инвестиции будет равна первоначальной стоимости лизингового имущества, которую лизингодатели отражали до внедрения ФСБУ 25/2018.

Все расчеты и выбор ставки дисконтирования оформите бухгалтерской справкой. К ней приложите заключение технической службы с оценкой негарантированной ликвидационной стоимости. Расходы, которые связаны с передачей имущества в лизинг, лизингодатель относит на увеличение чистой стоимости инвестиции (п. 34 ФСБУ 25/2018).

На дату передачи имущества в лизинг сделайте следующие проводки:

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»**

**КРЕДИТ 41 субсчет «Товары»**

*предмет лизинга передан лизингополучателю;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»**

**КРЕДИТ 60 (76, 23)**

*отражены расходы, связанные с передачей, в той сумме, в которой сальдо по дебету счета 76 не будет превышать чистую стоимость инвестиции в аренду.*

Разницу между документально подтвержденными затратами и чистой стоимостью инвестиции в аренду отнесите на доходы или расходы периода, в котором признана инвестиция в аренду (п. 34 ФСБУ 25/2018). Если лизинговая деятельность для компании является основной, то используйте счет 90 «Продажи», если нет, то счет 91 «Прочие доходы и расходы». Для учета разниц бухгалтер делает одну из следующих проводок:

**ДЕБЕТ 90 (91) КРЕДИТ 60 (76, 23)**

*превышение покупной стоимости имущества и связанных расходов над чистой стоимостью инвестиции учтено в составе расходов;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду» КРЕДИТ 90 (91)**

*превышение чистой стоимости инвестиции над покупной стоимостью имущества и связанных расходов учтено в составе доходов.*

Лизингодатель не амортизирует чистую инвестицию в аренду. Ее стоимость увеличивается на сумму начисляемых процентов и уменьшается на сумму полученных лизинговых платежей.

**Пример 4**

ООО «Альфа» приобрело оборудование и передало его в лизинг на три года с правом выкупа по справедливой стоимости. Затраты на покупку лизингового имущества составили 800 000 руб. плюс НДС – 160 000 руб., на доведение его до требуемого состояния – 75 000 руб. плюс НДС – 15 000 руб. Ежемесячные лизинговые платежи равны 30 000 руб. без учета НДС. Компания применяет общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.

На дату получения имущества от поставщика бухгалтер сделал следующие записи:

**ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

*800 000 руб. – отражена стоимость имущества, приобретенного для передачи в лизинг;*

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60**

*160 000 руб. – отражен НДС по приобретенному имуществу.*

На дату, когда компания понесла расходы по доведению имущества до рабочего состояния:

**ДЕБЕТ 41 КРЕДИТ 60** субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

*75 000 руб. – отражены расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию;*

**ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 60**

*15 000 руб. – отражен НДС по понесенным расходам.*

На дату оплаты имущества и расходов:

**ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

**КРЕДИТ 51 субсчет «Расчетный счет»**

*1 050 000 руб. – оплачена стоимость имущества и расходов по доведению его до рабочего состояния.*

На дату передачи имущества в лизинг бухгалтер определяет чистую стоимость инвестиции в аренду. Следуя алгоритму, он рассчитал следующие данные.

**Шаг 1.** Сумма лизинговых платежей, которую лизингодатель получит в течение всего договора, – 1 080 000 руб. ( $30\,000\text{ Р} \times 36\text{ мес.}$ ).

**Шаг 2.** Негарантированная ликвидационная стоимость объекта – 120 000 руб. По оценке главного инженера компании, через три года оборудование будет стоить именно эту сумму без учета НДС. Согласно договору платежей по гарантии выкупа нет, поэтому ничего вычитать не нужно.

**Шаг 3.** Валовая стоимость инвестиции в аренду – 1 200 000 руб. ( $30\,000\text{ Р} \times 36\text{ мес.} + 120\,000\text{ Р}$ ).

**Шаг 4.** Справедливая стоимость – 800 000 руб. В качестве справедливой стоимости объекта на дату начала лизинга компания приняла стоимость приобретения имущества у независимого поставщика на рыночных условиях.

**Шаг 5.** Расходы, связанные с доведением объекта до пригодного состояния и его передачей, – 75 000 руб.

**Шаг 6.** Коэффициент дисконтирования, при котором валовая стоимость (1 200 000 руб.) будет равна сумме справедливой стоимости (800 000 руб.) и расходов по передаче (75 000) руб. Коэффициент нужен только для дальнейшего начисления процентов. Фактически же чистая стоимость инвестиции будет равна 875 000 руб. ( $800\,000 + 75\,000$ ).

Период дисконтирования – квартал, поскольку компания составляет бухгалтерскую отчетность для внутреннего использования ежеквартально.



С помощью функции «Подбор параметра» <Анализ что-если < Данные > Excel бухгалтер подобрал, что ставка дисконтирования равна 4,8025 процента в квартал, или 19,21 процента годовых (4,8025% × 4 кв.). Возьмите не меньше четырех знаков после запятой, тогда расчеты будут точнее.

| Номер квартала | Лизинговые платежи         | Дисконтированный поток |
|----------------|----------------------------|------------------------|
| 1              | 90 000                     | 85 876                 |
| 2              | 90 000                     | 81 941                 |
| 3              | 90 000                     | 78 186                 |
| 4              | 90 000                     | 74 603                 |
| 5              | 90 000                     | 71 184                 |
| 6              | 90 000                     | 67 922                 |
| 7              | 90 000                     | 64 810                 |
| 8              | 90 000                     | 61 840                 |
| 9              | 90 000                     | 59 006                 |
| 10             | 90 000                     | 56 302                 |
| 11             | 90 000                     | 53 722                 |
| 12             | 210 000 (90 000 + 120 000) | 119 608                |
| Сумма          | 1 200 000                  | 875 000                |

На дату передачи объекта лизингополучателю бухгалтер делает проводку:

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»**

**КРЕДИТ 41 субсчет «Товары»**

*800 000 руб. – имущество передано лизингополучателю;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»  
КРЕДИТ 60 (76, 23)**

*75 000 руб. – отражены расходы, связанные с передачей имущества в полной сумме, поскольку сальдо по счету 76 в итоге не будет превышать чистую инвестицию в аренду.*

Поскольку в качестве справедливой стоимости имущества компания приняла стоимость приобретения, то разниц по доведению чистой стоимости инвестиции у нее не возникло.

Понятие «финансовая аренда» в целях ФСБУ 25/2018 шире понятия «лизинг». Если сделка удовлетворяет условиям пункта 25 ФСБУ 25/2018, передача собственного основного средства относится к финансовой аренде.

На дату передачи основного средства в финансовую аренду сделайте следующие проводки:

**ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01**  
*отражена первоначальная стоимость основного средства, которое передают в финансовую аренду;*

**ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»**  
*отражена амортизация, начисленная за период эксплуатации;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»  
КРЕДИТ 01 субсчет «Выбытие основных средств»**  
*предмет финансовой аренды передан арендатору, и сформирована инвестиция в аренду в сумме, которая не превышает чистую стоимость;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»  
КРЕДИТ 60 (76, 23)**

*отражены расходы, связанные с передачей, в той части, в которой стоимость инвестиции в аренду не превышает чистую стоимость.*

Арендодатель должен отразить инвестицию в аренду по чистой стоимости. Если остаточная стоимость основного средства вместе с расходами на передачу превышает чистую стоимость, остаток учтите в прочих расходах. Проводка будет следующей:

**ДЕБЕТ 91 (90) КРЕДИТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду»**

*отражен убыток от сдачи имущества в финансовую аренду.*

Если остаточная стоимость основного средства вместе с расходами на передачу меньше чистой стоимости инвестиции, остаток учтите в прочих доходах. Используйте проводку:

## **ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая инвестиция в аренду» КРЕДИТ 91 (90)**

*отражен доход от сдачи имущества в финансовую аренду.*

По недвижимости возникает вопрос по налогу на имущество организаций. Если лизингодатель до передачи учитывал такой объект как основное средство, то после передачи у него не будет актива на счете 01. А Налоговый кодекс обязывает платить налог только с тех объектов, которые числятся на балансе в качестве объектов основных средств (п. 1 ст. 374 НК).

Несмотря на выбытие из состава основных средств, рекомендуем продолжать платить налог на имущество организаций по недвижимости, переданной в лизинг. Право собственности на нее в реестре недвижимости останется за лизингодателем, к которому налоговые инспекторы будут предъявлять претензии.

### ***Пример 5***

ООО «Х» передает в финансовую аренду собственное основное средство на три года с правом выкупа по справедливой стоимости. Первоначальная стоимость основного средства составила 1 000 000 руб., начисленная амортизация к моменту передачи – 125 000 руб. Ежемесячные арендные платежи равны 30 000 руб. без учета НДС. Компания применяет общую систему налогообложения и является плательщиком НДС.

На дату передачи имущества в финансовую аренду бухгалтер определяет чистую стоимость инвестиции в аренду. Следуя алгоритму, он рассчитал следующие данные.

**Шаг 1.** Сумма арендных платежей, которую арендодатель получит в течение всего договора, – 1 080 000 руб. ( $30\,000\text{ Р} \times 36\text{ мес.}$ ).

**Шаг 2.** Негарантированная ликвидационная стоимость объекта – 120 000 руб. По оценке главного инженера компании, через три года оборудование будет стоить именно эту сумму без учета НДС. Согласно договору платежей по гарантии выкупа нет, поэтому ничего вычитать не нужно.

**Шаг 3.** Валовая стоимость инвестиции в аренду – 1 200 000 руб. ( $30\,000\text{ Р} \times 36\text{ мес.} + 120\,000\text{ руб.}$ ).

**Шаг 4.** Справедливая стоимость – 875 000 руб. В качестве справедливой стоимости объекта на дату начала аренды компания приняла стоимость приобретения имущества у независимого поставщика на рыночных условиях.

**Шаг 5.** Коэффициент дисконтирования, при котором валовая стоимость (1 200 000 руб.) будет равна сумме справедливой стоимости (875 000 руб.). Коэффициент нужен только для дальнейшего начисления процентов. Фактически же чистая стоимость инвестиции будет равна 875 000 руб.

Период дисконтирования – квартал, поскольку компания составляет бухгалтерскую отчетность для внутреннего использования ежеквартально.

С помощью функции «Подбор параметра» <Анализ что-если> Данные >Excel бухгалтер подобрал, что ставка дисконтирования равна 4,8025 процента в квартал, или 19,21 процента годовых (4,8025% × 4 кв.). Возьмите не меньше четырех знаков после запятой, тогда расчеты будут точнее.

| Номер квартала | Арендные платежи           | Дисконтированный поток |
|----------------|----------------------------|------------------------|
| 1              | 90 000                     | 85 876                 |
| 2              | 90 000                     | 81 941                 |
| 3              | 90 000                     | 78 186                 |
| 4              | 90 000                     | 74 603                 |
| 5              | 90 000                     | 71 184                 |
| 6              | 90 000                     | 67 922                 |
| 7              | 90 000                     | 64 810                 |
| 8              | 90 000                     | 61 840                 |
| 9              | 90 000                     | 59 006                 |
| 10             | 90 000                     | 56 302                 |
| 11             | 90 000                     | 53 722                 |
| 12             | 210 000 (90 000 + 120 000) | 119 608                |
| Сумма          | 1 200 000                  | 875 000                |

На дату передачи объекта лизингополучателю бухгалтер делает проводку:

**ДЕБЕТ 01 субсчет «Выбытие основных средств» КРЕДИТ 01**  
*1 000 000 руб. – отражена первоначальная стоимость основного средства, которое передают в финансовую аренду;*

**ДЕБЕТ 02 КРЕДИТ 01 «Выбытие основных средств»**  
*125 000 руб. – отражена амортизация, начисленная за период эксплуатации;*

**ДЕБЕТ 76 субсчет «Чистая стоимость инвестиции в аренду»**  
**КРЕДИТ 01 «Выбытие основных средств»**

875 000 руб. – предмет финансовой аренды передан арендатору, и сформирована инвестиция в аренду в сумме, которая не превышает чистую стоимость.

В качестве справедливой стоимости имущества компания приняла балансовую стоимость основного средства, поэтому разниц по доведению чистой стоимости инвестиции у нее не возникло (табл 2.3)<sup>6</sup>.

Таблица 2.3. Причины списания основных средств

| Стало в ФСБУ 6/2020  | Было в ПБУ 6/01   |
|--|---|
| Прекращение использования объекта из-за физического или морального износа, продать актив или возобновить его использование невозможно  | Прекращение использования вследствие морального или физического износа  |
| Передача другому лицу. Например, продали или обменяли объект, внесли его в качестве вклада в капитал другой организации, передали в финансовую аренду или в некоммерческую организацию | Продажа; передача в виде вклада в уставный капитал другой организации, паевой фонд; передача по договору мены, дарения; внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности                            |
| Физическая потеря объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями  | Ликвидация при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; выявление недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях |
| Лишение возможности использовать объект, так как истекли нормативно допустимые сроки или другие предельные параметры его эксплуатации  | —   |
| Прекращение деятельности, в которой использовали объект, а в другой деятельности использовать его нельзя   | —   |
|  |   |

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием основных средств, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» отражаются поступления,

<sup>6</sup> Новый бухучет аренды: кто должен применять уже сейчас. [https://artdocs.glavbukh.ru/gb/2019/n18/service\\_ychet-arendi/index1.html](https://artdocs.glavbukh.ru/gb/2019/n18/service_ychet-arendi/index1.html)

связанные с продажей и прочим списанием основных средств. По дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» списывается остаточная стоимость основных средств, производится начисление НДС в установленных главой 21 НК РФ случаях, а также отражаются другие расходы, связанные с их выбытием. Финансовый результат от выбытия основных средств можно определить только по данным аналитического учета путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота субсчета 91-1 «Прочие доходы». Это вызвано тем, что на счете 91 «Прочие доходы и расходы» кроме операций по выбытию основных средств отражается выбытие нематериальных активов, материалов, начисление прочих доходов и расходов.

При выбытии объекта ОС к счету 01 можно открыть субсчет «Выбытие основных средств». На этом субсчете определяется остаточная стоимость основных средств в следующем порядке:

- Дт 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» – Кт 01 «Основные средства» - переносится первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего объекта;

- Дт 02 «Амортизация основных средств» – Кт 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» – списывается сумма накопленной амортизации по выбывающему объекту;

- Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» - списывается остаточная стоимость выбывающего основного средства.

### **Пример**

*Организация имеет в собственности станок стоимостью 360 000 руб. Изначально срок полезного использования станка был установлен 6 лет, и поэтому ежегодная амортизация составляла 60 000 руб. в год или 5000 руб. в месяц. После 5 лет использования станок пришел в негодность, поэтому принято решение списать его.*

*На момент списания по дебету счета 01 отражается первоначальная стоимость станка 360 000 руб., а по кредиту счета 02 отражается сумма начисленной амортизации за 5 лет работы - 300 000 руб. (60 000 x 5).*

*Списываем первоначальную стоимость станка на специальный субсчет счета 01 – субсчет «Выбытие основных средств»:*

*Дт 01/«Выбытие основных средств» Кт 01 360 000*  
руб.;

*Дт 02 Кт 01/«Выбытие основных средств» 300 000 руб.*

Теперь остаточная стоимость станка в сумме 60 000 руб. сформирована на субсчете «Выбытие основных средств». Это то, что организация не успела через амортизацию списать на расходы во время работы оборудования.

Для оформления выбытия основных средств применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

*Дт 91 Кт 01/«Выбытие основных средств» 60 000 руб.*

В инвентарной карточке по форме № ОС-6 делается отметка о списании объекта.

Немаловажно, чтобы после списания объекта основных средств он был вывезен, уничтожен или другим способом изъят из состава имущества организации. В противном случае - при последующей инвентаризации будет обнаружено не оприходованное, не числящееся в учете имущество, которое должно быть оприходовано, принято на учет по рыночным ценам.

### ***Пример***

*Организация реализует оборудование, которое использовалось для производства продукции, реализация которой не облагается НДС. Договорная стоимость оборудования 150 000 руб.*

*Первоначальная стоимость оборудования – 200 000 руб., сумма амортизационных отчислений на момент реализации – 40 000 руб.*

*Налоговая база по НДС рассчитывается как разница между стоимостью оборудования по договору купли-продажи и его остаточной стоимостью. Поскольку остаточная стоимость оборудования превышает цену реализации, то налоговая база равна нулю.*

*В бухгалтерском учете организации следует сделать такие записи:*

*Дт 01/субсчет «Выбытие основных средств» Кт 01 «Основные средства» 200 000 руб. – списана первоначальная стоимость проданного оборудования;*

*Дт 02 Кт 01/ субсчет «Выбытие основных средств» 40 000 руб. – списана сумма амортизационных отчислений;*

*Дт 91-2 «Прочие расходы» Кт 01/субсчет «Выбытие основных средств» 160 000 руб. -остаточная стоимость объекта;*

*Дт 62 Кт 91-1 «Прочие доходы» 150 000 руб. – отражена стоимость оборудования по договору купли-продажи;*

*Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 10 000 руб. - отражен убыток от продажи объекта основных средств.*

Следует обратить внимание на особенности выбытия основного средства, являющегося объектом недвижимости. Связано это с тем, что операции с такими объектами подлежат государственной регистрации.

Организация, передающая объект недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, должна списать его с бухгалтерского учета в момент фактического выбытия, независимо от факта государственной регистрации прав собственности.

Если момент списания с бухгалтерского учета объекта недвижимости, права собственности на который подлежат государственной регистрации, не совпадает с моментом признания доходов и расходов от выбытия объекта основных средств (когда указанные доходы и расходы признаются в момент государственной регистрации перехода права собственности), то для отражения выбывшего объекта основных средств до момента признания доходов и расходов от его выбытия может использоваться счет 45 «Товары отгруженные» (отдельный субсчет «Переданные объекты недвижимости»). Такое разъяснение приведено в письме Минфина России от 22.03.2011 № 07-02-10/20.

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

На возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого



объекта - в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты (п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

Вместе с тем отдельные эксперты настаивают, что при передаче объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал по дебету счета 58 «Финансовые вложения» необходимо отражать вклад в оценке учредителей. Этот вывод следует из п. 12 ПБУ 19/02. В случае несовпадения оценки учредителей и остаточной стоимости основного средства в бухгалтерском учете отражается прочий доход или расход.

### **Особенности бухгалтерского учета основных средств в некоммерческих организациях**

Бухгалтерский учет в некоммерческих организациях имеет отдельные особенности.

Во-первых, для некоммерческих организаций ПБУ 6/01 устанавливает свой перечень условий для признания объекта в составе основных средств, который сводится к следующему:

1. объект предназначен для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания данной некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации), для управленческих нужд некоммерческой организации;
2. объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
3. организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

То есть некоммерческие организации в состав основных средств принимают как объекты, используемые в коммерческой деятельности (ведение коммерческой деятельности некоммерческими организациями допускается законодательством), так и объекты, используемые в ходе осуществления некоммерческой деятельности.

Во-вторых, по объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. При этом на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» производится начисление износа линейным способом. Поскольку амортизация начисляется ежемесячно (п. 19 ПБУ 6/01), то и начисление износа на основании аналогии с линейной амортизацией тоже должно осуществляться ежемесячно.

Это поможет правильно формировать налоговую базу по налогу на имущество организаций. Поэтому следует признать устаревшими положения Инструкции по применению Плана счетов в части описания счета 010 "Износ основных средств", согласно которому начисление износа производится только в конце года.

В-третьих, некоммерческие организации не вправе производить переоценку основных средств. Такое право предоставлено только коммерческим организациям.

### **Особенности учета доходных вложений в материальные ценности**

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, в т.ч. по договору лизинга, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (п. 5 ПБУ 6/01).

Для учета таких активов предназначен счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Основные средства, которые учитываются на счете 03 в составе доходных вложений в материальные ценности, принимаются на учет по первоначальной стоимости, которая определяется в соответствии с п. 8 - 13 ПБУ 6/01. Первоначальная стоимость погашается путем начисления амортизации. Суммы начисленной амортизации отражаются на счете 02 «Амортизация основных средств».

Особенностью начисления амортизации по лизинговому имуществу является возможность применения повышающего коэффициента (в соответствии с условиями договора лизинга - не более 3). Однако данный коэффициент может применяться только в случае начисления амортизации способом уменьшаемого остатка (п. 19 ПБУ 6/01, п. 54 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств).

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Каковы условия признания активов в качестве основных средств?

2. Могут ли активы стоимостью до 40 000 руб., в отношении которых соблюдаются условия признания основными средствами, учитываться в составе материально-производственных запасов?

3. Что такое инвентарный объект?
4. Каков порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств?
5. Каковы особенности формирования первоначальной стоимости у организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета?
6. Формируют ли первоначальную стоимость проценты по заемным средствам, привлеченным для их приобретения?
7. В каких случаях может быть изменена первоначальная стоимость объекта основных средств?
8. Как определить срок полезного использования объекта основных средств?
9. Каковы способы начисления амортизации в бухгалтерском учете?
10. В каком порядке отражаются расходы на ремонт основных средств?
11. По какой стоимости отражаются основные средства в бухгалтерском балансе?
12. Какие элементы учетной политики должны быть определены по основным средствам?
13. На каком счете учитываются доходные вложения в материальные ценности?
14. Вправе ли некоммерческие организации начислять амортизацию по основным средствам?

## **2.2. Учет нематериальных активов**

### **Основные нормативные документы**

*Гражданский кодекс РФ (часть четвертая)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

## Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета

Нематериальные активы – объекты интеллектуальной собственности или результаты интеллектуальной деятельности, на которые у компании имеются исключительные права. Учет нематериальных активов регулирует ПБУ 14/2007.

Например, в составе нематериальных активов могут быть учтены:

- изобретения, промышленные образцы;
- компьютерные программы, сайты в интернете;
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- произведения науки, литературы и искусства.

Критерии признания объекта интеллектуальной собственности нематериальным активом (п. 3 ПБУ 14/2007):

У объекта отсутствует материально-вещественная форма.

Компания обладает исключительными правами на объект. При этом существование самого объекта и исключительные права на него должны быть подтверждены документально, например, патентом, свидетельством, договором об отчуждении исключительного права.

Объект может быть идентифицирован (отделен от других активов компании), а его стоимость можно достоверно определить.

Объект способен принести компании экономические выгоды в будущем. Это означает, что объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд компании.

Срок использования объекта превышает 12 месяцев, и компания не предполагает его дальнейшую перепродажу по крайней мере в течение 12 месяцев.

Если хотя бы одно из условий о признании объекта интеллектуальной собственности нематериальным активом не выполнено, то его стоимость можно учесть:

- как расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- как расходы будущих периодов или текущие расходы.

Таланты, интеллект и деловые качества работников нематериальными активами не являются, так как они принадлежат людям, а не компании. Человек может уволиться в любую минуту, а имуществом организации может считаться лишь то, что ей принадлежит.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Это совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности и т. д.

Это также может быть сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности - кинофильм, театральная постановка, мультимедийный продукт.

Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а был утвержден единственный документ для учета нематериальных активов – это «Карточка учета нематериальных активов» (форма № НМА-1). Никаких других унифицированных форм Госкомстат России не утверждал. Данная унифицированная форма может продолжать использоваться в качестве первичного документа и после вступления в силу Закона № 402-ФЗ. Организация самостоятельно должна разработать с учетом требований п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ и утвердить в составе учетной политике, как минимум, следующие формы:

- Акт приемки НМА;
- Акт списания НМА;
- Акт приема-передачи НМА (этот документ необходим, главным образом, при продаже НМА).

### **Учет поступления и первоначальная стоимость нематериального актива**

Во многом бухгалтерский учет нематериальных активов аналогичен учету основных средств. Но есть и принципиальные отличия.

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 14/2007).

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

Расходами на приобретение нематериального актива являются (п. 8 ПБУ 14/2007):

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив относится к инвестиционным.

Приобретенный объект нематериальных активов приходится на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Например, приобретаем патент стоимостью 236 000 руб. (с НДС):

Дт 08-5 Кт 60 200 000 руб.

Дт 19Кт 60 36 000 руб.

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации предназначен счет 04 «Нематериальные активы». Поэтому затем актив по первоначальной стоимости на основании акта приема-передачи отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы»:

Дт 04Кт 08-5 200 000 руб.

На объект открывается карточка по форме № НМА-1 (или иной форме, утвержденной организацией), которая содержит описание этого актива. Поскольку актив не имеет физической формы, то очень важно, чтобы у организации были в наличии все документы, подтверждающие ее право на этот актив. В карточке должно быть указано место их хранения.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, может признавать расходы на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления.

Например, приобретен патент стоимостью 200 000 руб. (без НДС) производственной организацией, применяющей упрощенные способы ведения бухгалтерского учета:

Дт 20 Кт 60 200 000 руб.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от характера операции по поступлению их в организацию.

Если нематериальный актив вносится в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, то первоначальная стоимость формируется как его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 11 ПБУ 14/2007).

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 13 ПБУ 14/2007). При этом под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Если нематериальный актив приобретается по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, то его первоначальная стоимость определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией (п. 14 ПБУ 14/2007). Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В фактическую (первоначальную) стоимость нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал (или по договору дарения, или при оплате не денежными средствами), включаются также иные расходы, определенные п. 8 и 9 ПБУ 14/2007, если такие расходы необходимы для создания условий, в которых актив может использоваться в запланированных целях (п. 15 ПБУ 14/2007).



Поступление нематериальных активов в организацию отражается в бухгалтерском учете в следующем порядке:

| Хозяйственная операция  | Отражение в учете   | Комментарий  |
|---|---|--|
| Приобретение нематериальных активов   | Дт 08 Кт60 (76)<br><br>Дт 60 (76) Кт 51<br><br>Дт 04 Кт 08                              | Отражены фактические затраты на приобретение нематериального актива;<br>Произведена оплата нематериального актива;<br>Нематериальный актив принят к учету.   |
| Создание (изготовление) нематериального актива самой организацией                 | Дт 08 Кт 10, 69, 70, 71 и др.<br><br>Дт 04 Кт 08  | Отражены фактические затраты на создание (изготовление) нематериального актива;<br>Нематериальный актив принят к учету.  |
| Получение нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал организации | Дт 08 Кт 75<br><br>Дт 04 Кт 08  | Внесен вклад в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации;<br>Нематериальный актив принят к учету.  |
| Безвозмездное получение нематериального актива                                    | Дт 08 Кт 98<br><br>Дт 04 Кт 08<br><br>Дт 20 (26, 44 и др.)<br>Кт 04 (05)<br>Дт 98 Кт 91 | Безвозмездно получен нематериальный актив;<br>Нематериальный актив принят к учету по рыночной стоимости;<br>Начислена амортизация;<br><br>Признан прочий доход в размере начисленной амортизации (последние две бухгалтерские записи делаются одновременно). |
| Обнаружение при инвентаризации  | Дт 04 Кт 91   | Признан прочий доход в размере рыночной стоимости нематериального актива   |

## **Изменение первоначальной стоимости нематериальных активов**

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов (п. 16 14/2007).

Механизм переоценки нематериальных активов во многом совпадает с правилами переоценки основных средств. Организация вправе проводить переоценку нематериальных активов (п. 17 – 19 ПБУ 14/2007). Переоценка нематериальных активов проводится:

- в отношении группы однородных нематериальных активов;
- регулярно, но не чаще одного раза в год;
- на конец отчетного периода;
- с использованием счетов 83 и 91.

Нематериальные активы переоцениваются по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка этих нематериальных активов.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Переоценка объекта нематериальных активов производится путем пересчета его остаточной стоимости.

Результаты переоценки на счетах учета учитываются в следующем порядке (п. 21 ПБУ 14/2007):

- сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки и сумма уценки нематериальных активов в пределах сумм добавочного капитала, образовавшихся в результате предыдущих переоценок, отражается в составе добавочного капитала;
- сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов;
- сумма уценки нематериального актива в результате переоценки и превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов;

- при выбытии нематериального актива сумма дооценки списывается в нераспределенную прибыль.

В отсутствие установленного механизма переоценки в зависимости от выбранного способа отражения сумм начисленной амортизации возможны два способа отражения переоценки. Порядок отражения в учете дооценки нематериальных активов следующий:

1. при способе накопления амортизации на отдельном счете:

Дт 05      Кт 04 – определена остаточная стоимость нематериальных активов;

Дт 04      Кт 83 – дооценка нематериальных активов;

2. при способе уменьшения первоначальной стоимости:

Дт 04      Кт 83 - отражена сумма дооценки остаточной стоимости нематериальных активов.

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

В соответствии с п. 22 ПБУ 14/2007 нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности.

### **Амортизация нематериальных активов**

Амортизация начисляется исходя из срока полезного использования нематериального актива, определяемого организацией при принятии нематериального актива к бухгалтерского учета.

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

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

В соответствии с п. 26 ПБУ 14/2007 определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

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

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

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

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

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

Обычно срок полезного использования нематериальных активов определить проще, ведь патенты, права на товарные знаки и прочие аналогичные права обычно предоставляются на определенный срок, и этот срок известен заранее. Тем не менее, бывает, что срок полезного использования определить нельзя: тогда считается, что амортизацию по этому объекту вообще нельзя начислять. Такие активы являются активами с неопределенным сроком полезного использования.

По деловой репутации срок полезного использования всегда составляет 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Способы амортизации, которые применяются при начислении амортизации по нематериальным активам, перечислены в п. 29 ПБУ 14/2007:

- линейный - исходя из фактической (первоначальной) стоимости (текущей рыночной стоимости в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования;

- способ уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости нематериального актива на начало месяца и соотношения установленной организацией величины коэффициента (не выше 3) и оставшегося срока полезного использования в месяцах;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) - исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования.

Как правило, организации используют линейный способ. По деловой репутации амортизация всегда начисляется только линейным способом.

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

Амортизация по нематериальным активам начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета. В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

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

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

Для начисления амортизации нематериального актива применяется счет 05 «Амортизация нематериальных активов», и проводки будут иметь вид:

|   |          |          |
|---|----------|----------|
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого в основном производстве         | Дт<br>20 | Кт<br>05 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого во вспомогательном производстве | Дт<br>23 | Кт<br>05 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для общепроизводственных нужд   | Дт<br>25 | Кт<br>05 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для общехозяйственных нужд      | Дт<br>26 | Кт<br>05 |
| Начислена амортизация нематериального актива в торговой организации                         | Дт<br>44 | Кт<br>05 |

В отличие от основных средств, начисление амортизации нематериальных активов может производиться по кредиту счета 04 – путем уменьшения первоначальной стоимости нематериального актива (План счетов). Бухгалтерские записи по начислению амортизации в данном случае следующие:

|   |          |          |
|---|----------|----------|
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого в основном производстве         | Дт<br>20 | Кт<br>04 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого во вспомогательном производстве | Дт<br>23 | Кт<br>04 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для общепроизводственных нужд   | Дт<br>25 | Кт<br>04 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для общехозяйственных нужд      | Дт<br>26 | Кт<br>04 |
| Начислена амортизация нематериального актива в торговой организации                         | Дт<br>44 | Кт<br>04 |

Выбранный способ отражения сумм начисленной амортизации по нематериальным активам должен быть закреплен организацией в учетной политике.

### **Предоставление (получение) права использования нематериальных активов**

Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением (получением) права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара), осуществляется на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством порядком (п. 37 ПБУ 14/2007).

У правообладателя (лицензиара) нематериальные активы, предоставленные в пользование (при сохранении исключительных прав) не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете:

Дт 04                      Кт 04

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром):

Дт 26 (20) Кт 05, 04

Начисление платежей отражается в качестве продажи (например, если это обычный вид деятельности организации)

Дт 62                      Кт 90

Дт 90                      Кт 68

Дт 90                      Кт 26 (20)

У пользователя (лицензиата) нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. Инструкция по применению Плана счетов не предусматривает специального забалансового счета для учета нематериальных активов, полученных в пользование. Поэтому организация может ввести самостоятельно, например, счет 013 «Нематериальные активы, полученные в пользование».

Платежи за предоставленное право использования, производимые в виде периодических платежей, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода.

Дт 20, 26, Кт 60

Дт 19                      Кт 60

Платежи, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Дт 97                      Кт 60

Дт 20, 26....              Кт 97

## Выбытие нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 34 ПБУ 14/2007).

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

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

### *Пример*

*Организация имеет в собственности патент стоимостью 200 000 руб. Изначально срок использования патента – 10 лет, амортизация начислялась линейным способом с использованием счета 05. По истечении шести лет организация пришла к выводу, что изготавливать продукцию, защищенную данным патентом, нецелесообразно. Принято решение о списании нематериального актива. Подписан акт о выбытии нематериального актива.*

*В бухгалтерском учете предстоит сделать следующие записи:*

*Дт 05 Кт 04      120 000 руб. (200 000 : 10 x 6) – списана сумма начисленной амортизации;*

*Дт 91 Кт 04      80 000 руб. (200 000 – 120 000) – остаточная стоимость нематериального актива признана прочим расходом.*

*Теперь на счете 04 не осталось данных, а объект является списанным, в карточке № НМА-1 делается отметка о списании.*



## Учет деловой репутации

Деловая репутация (или по-английски goodwill) – это условная стоимость (положительная или отрицательная) эффективности существующей компании, ее имиджа, деловых связей, устойчивой клиентуры. Деловая репутация как объект, подлежащий оценке, возникает, только если компанию приобретают по договору купли-продажи.

Купив компанию, ее новый владелец приобретает не только имущественный комплекс, но и совокупность других ресурсов: торговую марку, круг постоянных клиентов, сформированный рынок сбыта. Оценить эти ресурсы по отдельности и признать их в качестве материальных активов, как правило, невозможно. Поэтому приобретения такого рода признаются в совокупности и называются деловой репутацией компании (схема 1).

Деловая репутация может быть положительной или отрицательной.

Положительную деловую репутацию рассматривают как надбавку к цене, которую платит новый владелец компании за получение в будущем дохода от приобретенного бизнеса. Это означает, что средства, затраченные на приобретение деловой репутации, впоследствии принесут экономическую выгоду, прибыль, то есть окупятся.

Отрицательную деловую репутацию рассматривают как скидку с цены, которую получает новый владелец из-за нестабильного положения приобретаемой компании на рынке, недоверия к ней со стороны контрагентов (схема 2).

Стоимость деловой репутации рассчитывают по формуле.

|   |   |   |   |   |
|---|---|---|---|---|
| Положительная<br>(отрицательная)<br>деловая репутация | = | Сумма, уплачиваемая продавцу за<br>компанию в соответствии с договором<br>купли-продажи (без НДС) | - | Сумма всех активов и обязательств по<br>бухгалтерскому балансу покупаемой<br>компания на дату ее приобретения |
|---|---|---|---|---|

### Положительная деловая репутация

Для расчета стоимости положительной деловой репутации используют данные по счету 76, к которому открывают отдельный субсчет, например, «Расчеты по приобретению компании».

По дебету этого субсчета показывают сумму, которая была уплачена продавцу при покупке бизнеса, а также сумму кредиторской задолженности, которая перешла к покупателю в результате данной сделки.

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по приобретению компании»

КРЕДИТ 51

– отражена сумма, уплаченная продавцу за приобретенную компанию в соответствии с договором купли-продажи;

ДЕБЕТ 76 субсчет «Расчеты по приобретению компании»

КРЕДИТ 60 (70, 68, 69, 66, 76...)

– приняты к учету обязательства (кредиторская задолженность) приобретенной компании.

По кредиту субсчета «Расчеты по приобретению компании» показывают сумму «входного» НДС, предъявленного продавцом, а также стоимость всех активов этой компании.

ДЕБЕТ 19

КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по приобретению компании»

– отражена сумма «входного» НДС, предъявленного продавцом компании;

ДЕБЕТ 08 (10, 20, 40, 41, 43, 62...)

КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по приобретению компании»

– приняты к учету внеоборотные и оборотные активы приобретенной компании.

Разница между кредитом и дебетом субсчета «Расчеты по приобретению компании» покажет стоимость деловой репутации.

Положительную деловую репутацию учитывают как нематериальный актив.

ДЕБЕТ 08

КРЕДИТ 76 субсчет «Расчеты по приобретению компании»

– отражено возникновение положительной деловой репутации;

ДЕБЕТ 04

КРЕДИТ 08

– положительная деловая репутация учтена в составе нематериальных активов.

В бухгалтерском учете стоимость положительной деловой репутации, учтенной как нематериальный актив, списывают на расходы через амортизацию. Амортизацию начисляют линейным способом в

течение 20 лет или срока деятельности компании (если он меньше 20 лет).

В налоговом учете как нематериальный актив деловая репутация не отражается. Здесь эта сумма считается надбавкой к цене, которую платит покупатель в ожидании будущих экономических выгод. Такую надбавку покупатель признает как внереализационный расход равномерно в течение пяти лет (схема 3).

Для расчета стоимости отрицательной деловой репутации также используют данные по субсчету «Расчеты по приобретению компании», открытому к счету 76.

Разница между дебетом и кредитом субсчета «Расчеты по приобретению компании» покажет стоимость деловой репутации.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какие условия должны быть соблюдены для признания актива в качестве нематериального актива?

2. Что такое деловая репутация?

3. По какой стоимости нематериальный актив принимается к учету?

4. Могут ли нематериальные активы переоцениваться?

5. Что такое деловая репутация? Как деловая репутация учитывается в бухгалтерском учете?

6. Как определяется первоначальная стоимость нематериального актива, полученного в качестве вклада в уставный капитал?

7. Проведение переоценки нематериальных активов – право или обязанность организации?

8. Какими способами начисляется амортизация по нематериальным активам?

9. Каким способом начисляется амортизация по деловой репутации?

10. В каком порядке отражаются в бухгалтерском учете суммы начисленной амортизации по нематериальным активам?

11. Может ли быть списан нематериальный актив, который не приносит экономические выгоды организации?

## 2.3. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

### Основные нормативные документы

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

В бухучете стоимость НИОКР может отражаться:  
в составе нематериальных активов (ПБУ 14/2007);

- в составе основных средств;
- обособленно на счете 04 «Нематериальные активы» (ПБУ 17/02);
- в составе прочих расходов;
- в составе расходов по обычным видам деятельности. Рассмотрим каждый способ.

Также поговорим как учесть расходы на НИОКР в налоговом учете.

### Учет расходов на НИОКР в составе НМА

Расходы на НИОКР включают в состав нематериальных активов, если одновременно соблюдаются условия:

результат НИОКР не имеет материально-вещественной формы например, это патент;

работы закончены и их завершение документально подтверждено;

результаты проведенных НИОКР положительны, достигнут ожидаемый результат;

существование самого объекта и исключительные права на него подтверждены документально;

результаты НИОКР используются в производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд организации или иного извлечения экономических выгод (доходов). При этом дальнейшая продажа объекта, по крайней мере в течение 12 месяцев, не планируется (п. 2, 3 ПБУ 14/2007 и п. 3 ПБУ 17/02).

Если в результате НИОКР организация планирует создать нематериальный актив, то затраты, связанные с проведением НИОКР, отражаются в составе внеоборотных активов - счет 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Если расходы на проведение НИОКР учтены в составе прочих расходов предыдущих периодов, то учитывать их в составе капитальных вложений нельзя (п. 10 ПБУ 14/2007).

Организация может выполнять НИОКР собственными силами или с помощью сторонних исполнителей, подрядчиков.

Расходы на проведение НИОКР собственными силами оформите проводкой:

ДЕБЕТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» КРЕДИТ 70 (69, 68, 10, 23...)

– отражены расходы на НИОКР, выполненные собственными силами.

Если организация является заказчиком, а НИОКР выполняет подрядчик, такие расходы отразите проводкой:

ДЕБЕТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» КРЕДИТ 60 (76)

– отражены расходы на выполнение НИОКР подрядным способом.

После выполнения всех условий для признания расходов на НИОКР в составе нематериальных активов их стоимость со счета 08-8 переносится на счет 04 «Нематериальные активы»:

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

– включены в состав нематериальных активов расходы на НИОКР, выполненные подрядным способом (собственными силами организации).

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно через амортизацию (п. 23 ПБУ 14/2007).

Пример. Учет расходов НИОКР в составе нематериальных активов ЗАО «Альфа» силами собственного конструкторского бюро выполняет НИОКР, в результате которых планирует получить патент на изобретенную полезную модель и использовать его для получения дохода. Работы были начаты в мае, а завершены в июле.

Стоимость работ составила 100 000 руб., в том числе:

в мае – 40 000 руб.;

в июне – 40 000 руб.;

в июле – 20 000 руб..

Ежемесячно, с мая по июль, бухгалтер отражал расходы на НИОКР проводкой по дебету счета 23 и кредиту счетов 70 (69, 68, 10, 02...).

В июле по окончании работ общая сумма затрат на НИОКР отражается в составе вложений во внеоборотные активы:

ДЕБЕТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» КРЕДИТ 23

– 100 000 руб. – учтены в составе вложений во внеоборотные активы затраты на НИОКР.

В августе «Х» получила патент, подтверждающий, что ей принадлежат исключительные права на изобретенную модель. В этом же месяце организация стала использовать полезную модель в производстве продукции, и бухгалтер сформировал первоначальную стоимость нематериального актива в сумме 101 500 руб., в том числе:

- расходы на НИОКР – 100 000 руб.;

- расходы, связанные с регистрацией патента, – 300 руб. (пошлина за подачу заявления о выдаче патента на полезную модель) и 1200 руб. (пошлина за регистрацию полезной модели и выдачу патента).

В августе в бухучете «Х» была сделана запись:

ДЕБЕТ 04 КРЕДИТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

–101 500 руб. – учтены исключительные права на полезную модель в составе нематериальных активов.

Малые компании могут списывать расходы на НИОКР сразу, без амортизации.

### **Учет расходов на НИОКР в составе основных средств**

Результатом НИОКР может стать промышленно применимый образец например, технологическое оборудование и т. п. Если организация планирует использовать его более 12 месяцев, то такой образец включайте в состав основных средств (п. 4, 8 ПБУ 6/01). Основное средство будет признано результатом НИОКР, если оно не подлежит правовой охране или правовая охрана не оформлена надлежащим об-

разом. Например, если организация не планирует получать патент на изобретение. Если организация получает патент на изобретенный промышленный образец, то результатом НИОКР будет признан патент (нематериальный актив).

НИОКР учтен обособленно на счете 04

Если результат НИОКР нельзя признать нематериальным активом или основным средством, то расходы на проведение таких работ учитываются обособленно на счете 04 «Нематериальные активы».

При этом должны выполняться следующие условия:

- работы выполнялись для производственных или управленческих нужд;

- работы должны быть окончены, а факт окончания подтвержден документально например, актом приемки выполненных работ;

- сумма расходов на НИОКР определена и документально подтверждена;

- использование результатов НИОКР приведет к получению экономических выгод;

- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано;

- результат НИОКР не подлежит правовой охране или правовая охрана не оформлена надлежащим образом. Например, если на изобретение не нужно получать патент или организация по каким-то причинам не стала патентовать свое изобретение (п. 2, 3 и 7 ПБУ 17/02).

Не включают в состав расходов на проведение НИОКР:

- работы, связанные с освоением природных ресурсов;

- пусковые работы (затраты на подготовку и освоение производства продукции, новых организаций, цехов, агрегатов) – такие расходы не являются научными достижениями;

- работы по подготовке и освоению выпуска продукции, не предназначенной для серийного, массового производства;

- работы по усовершенствованию технологии и организации производства, улучшению качества, дизайна и других свойств продукции, выполненные в ходе производственного процесса (п. 4 ПБУ 17/02).

До получения результата расходы на НИОКР отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (п. 5 ПБУ 17/02). Корреспондирующий счет зависит от способа выполнения работ (собственными силами организации или подрядным способом). При этом выполняются проводки:

ДЕБЕТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» КРЕДИТ 23

– отражены затраты на НИОКР, выполненные силами собственного специального подразделения (например, научной лаборатории (бюро));

ДЕБЕТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» КРЕДИТ 70 (10, 02, 68...)

– отражены затраты на проведение НИОКР собственными силами организации (при отсутствии специального подразделения);

ДЕБЕТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» КРЕДИТ 60 (76)

– отражены расходы на НИОКР, проведенные силами подрядчика.

После выполнения всех условий для обособленного учета расходов на НИОКР стоимость работ списывается со счета 08 субсчета «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» на отдельный субсчет, открытый к счету 04 «Нематериальные активы». Назвать этот субсчет можно, например, «Расходы на НИОКР». При признании расходов на НИОКР в учете сделайте проводку:

ДЕБЕТ 04 субсчет «Расходы на НИОКР» КРЕДИТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» – учтены затраты на проведение НИОКР (Инструкция к Плану счетов (счета 08, 04)).

### **Списание НИОКР в расходы**

Стоимость НИОКР можно списать на расходы линейным способом аналогично начислению амортизации или способом списания расходов пропорционально объему продукции (п.11 ПБУ 17/02). Выбранный метод списания закрепите в учетной политике (п. 17 ПБУ 17/02).

Если организация применяет линейный метод, то стоимость НИОКР списывается равномерно каждый месяц в течение срока полезного использования (п. 12, 14 ПБУ 17/02).

Срок списания стоимости НИОКР определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов работ, в течение которого организация может полу-



чать экономические выгоды, но не более пяти лет (и не более срока деятельности организации).

Если организация использует линейный метод, то часть стоимости НИОКР, которую нужно списать на расходы в текущем месяце, определите по формуле:

Затраты на НИОКР, подлежащие списанию в текущем месяце =  
Стоимость НИОКР, руб. (без НДС) : Срок полезного использования,  
лет : 12 месяцев

Если организация списывает стоимость НИОКР пропорционально объему продукции, сумму затрат, которая подлежит списанию в текущем периоде, определите по формуле:

Затраты на НИОКР, подлежащие списанию в отчетном году =  
Плановые показатели объема выпуска продукции в отчетном году (в натуральном измерении) x Стоимость НИОКР (без НДС) : Плановые  
показатели выпуска продукции за весь период срока полезного  
использования результатов НИОКР (в количественном измерении)

При этом, чтобы определить часть стоимости НИОКР, которая подлежит списанию в текущем месяце, воспользуйтесь формулой:

Часть стоимости НИОКР, которая подлежит списанию на затраты в текущем месяце = Затраты на НИОКР, подлежащие списанию в отчетном году : Количество месяцев в отчетном году

Если по окончании отчетного года фактический выпуск продукции будет отличаться от планового, часть стоимости НИОКР, списанную в отчетном году, необходимо скорректировать исходя из фактических показателей выпуска продукции (работ, услуг).

При списании стоимости НИОКР на счета учета затрат сделайте проводку:

ДЕБЕТ (20, 26, 44...) КРЕДИТ 04субсчет «Расходы на НИОКР»  
– включена в состав расходов часть стоимости НИОКР за текущий период.

Списывать стоимость НИОКР нужно начиная с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором результаты НИОКР стали использоваться в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или в управленческих целях (п. 10 ПБУ 17/02).

При прекращении использования результатов НИОКР несписанную часть их стоимости включите в состав прочих расходов. Например, это возможно, если производственная линия, для открытия которой проводились научно-исследовательские работы, закрывается

в связи с убыточностью. При списании оставшейся (неисписанной) стоимости НИОКР в учете сделайте проводку:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 04 субсчет «Расходы на НИОКР» – отражена в составе прочих расходов неисписанная часть стоимости НИОКР (п. 15 ПБУ 17/02).

Малые компании могут сразу списать НИОКР на расходы.

### **Учет в составе прочих расходов**

Если результат выполненных работ не признается нематериальным активом (основным средством) и его нельзя учитывать обособленно по правилам ПБУ 17/02, то затраты, связанные с выполнением НИОКР, включают в состав прочих расходов того отчетного периода, в котором работы были закончены (был подписан акт приемки-передачи работ) (п. 7 ПБУ 17/02, п. 18 ПБУ 10/99). Для субъектов малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) предусмотрен особый порядок учета расходов.

В состав прочих расходов нужно отнести, например, затраты на проведение НИОКР, которые не дали положительного результата. В учете такие расходы отразите проводкой:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы» КРЕДИТ 08 субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» – отражены в составе прочих расходов затраты, связанные с выполнением НИОКР.

### **Учет в составе расходов по обычным видам деятельности**

Если организация является исполнителем НИОКР по заказам сторонних организаций, то затраты, связанные с их выполнением, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). При этом для субъектов малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) предусмотрен особый порядок учета расходов.

### **Расходы на НИОКР в налоговом учете**

В налоговом учете расходы организации, связанные с созданием новой или усовершенствованием производимой продукции (товаров, работ, услуг), созданием новых или усовершенствованием применяемых технологий, методов организации производства и управления, относятся к расходам на НИОКР (п. 1 ст. 262 НК).

Если организация ведет НИОКР, нужно организовать учет расходов по видам работ и по статьям расходов если НИОКР выполняются собственными силами (п. 2 ст. 332.1 НК).

Расходы на НИОКР включают:

начисленную амортизацию по основным средствам (за исключением зданий и сооружений) и по нематериальным активам, используемым для выполнения НИОКР;

оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР;

материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР;

другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР;

стоимость НИОКР, выполненных сторонними подрядчиками;

отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности (п. 2 ст. 262 НК).

Кроме того, нужно обособленно учитывать расходы на НИОКР:

давшие и не давшие положительный результат;

включенные в состав прочих расходов отчетного (налогового) периода с применением коэффициента 1,5;

осуществленные в отчетном (налоговом) периоде за счет резерва предстоящих расходов (п. 2 ст. 332.1 НК).

### **Применение повышающего коэффициента**

Если организация выполняет НИОКР по перечню, утвержденному постановлением Правительства от 24.12.2008 № 988, то она вправе списать отдельные виды расходов на НИОКР в размере фактических затрат, увеличенном на повышающий коэффициент 1,5. Исключением из данного правила являются:

расходы на формирование фондов финансирования НИОКР;

другие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, превышающие 75 процентов от суммы расходов на оплату труда сотрудников.

Если организация получит исключительные права на результаты НИОКР и учтет их в составе нематериальных активов, первоначальную стоимость этих НМА тоже можно формировать с учетом примененного коэффициента 1,5 (письмо Минфина от 17.10.2012 № 03-03-06/1/557).

Соответствие выполняемых НИОКР перечню из постановления № 988, определите самостоятельно.

## Порядок признания затрат

При расчете налога на прибыль затраты на НИОКР могут отражаться в составе:

нематериальных активов;

прочих расходов, связанных с производством и реализацией;

расходов, связанных с производством и реализацией (ст. 262 НК).

Если в результате НИОКР получен образец, на который организация планирует получить исключительные права, то стоимость НИОКР по выбору организации учитывается в составе нематериальных активов или прочих расходов. Выбранный вариант должен быть закреплён в учетной политике для целей налогообложения.

Если исключительные права на результаты НИОКР подлежат обязательной госрегистрации, учитывайте их в составе нематериальных активов (или прочих расходов) с даты такой регистрации (п. 3 ст. 257 и п. 9 ст. 262 НК). Например, обязательной госрегистрации подлежат исключительные права на изобретение, полезную модель и промышленный образец (ч. 1 ст. 1232 и ст. 1353 ГК РФ). А удостоверяет такое право наличие у правообладателя патента (ст. 1354 ГК РФ).

Расходы на НИОКР, ранее включенные в состав прочих расходов в соответствии с главой 25 НК, не восстанавливают и не включают в первоначальную стоимость нематериальных активов.

Независимо от полученных результатов расходы на НИОКР можно одновременно включать в прочие расходы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором исследования или разработки (их отдельные этапы) завершены. Если к выполнению НИОКР привлекалась сторонняя организация, то по завершении этапов или работ в целом заказчиком и исполнителем подписывается акт сдачи-приемки (п. 4 и 5 ст. 262 НК).

Для организаций, применяющих кассовый метод, затраты на НИОКР должны быть оплачены (ст. 273 НК). Если работы прекращены из-за того, что выяснилась их нецелесообразность, завершение работ оформляется документально.

Расходы организации на отчисления в фонды финансирования НИОКР признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были произведены (п. 6 ст. 262 НК).

### **Учет начисленной амортизации**

В расходы на НИОКР включайте суммы начисленной амортизации по основным средствам (кроме зданий и сооружений) и нематериальным активам при условии, что данные активы используются исключительно для выполнения исследований или разработок в течение полного месяца. Сумму начисленной амортизации определяйте за общее количество этих месяцев.

Если здания и сооружения используют только для НИОКР, то начисленную амортизацию по ним можно учесть в качестве других расходов, непосредственно связанных с НИОКР (подп. 4 п. 2 ст. 262 НК).

Если организация применяет нелинейный метод амортизации, то используемое в НИОКР имущество необходимо учитывать отдельно, выделив его в подгруппы в составе амортизационных групп (п. 13 ст. 258 НК).

В то же время основные средства могут использоваться как для выполнения НИОКР, так и в другой деятельности организации. Тогда начисленную по таким основным средствам амортизацию нужно распределить. Часть суммы амортизации, относящуюся к НИОКР, учитывайте в качестве других расходов. Суммы амортизации, не относящиеся к НИОКР, учитывайте в общем порядке. Порядок распределения амортизации отразите в учетной политике для целей налогового учета с использованием экономически обоснованных показателей между указанными видами деятельности (подп. 1 п. 2 ст. 262 НК, письмо Минфина от 12.10.2012 № 03-03-06/1/543).

### **Учет материальных расходов**

В качестве материальных расходов, непосредственно связанных с НИОКР, можно учесть следующие затраты:

на сырье и (или) материалы, используемые в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующие их основу либо являющиеся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК);

на материалы, используемые для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку), для других производственных и хозяйственных нужд (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели) (подп. 2 п. 1 ст. 254 НК);

на инструменты, приспособления, инвентарь, приборы, лабораторное оборудование, спецодежду, средства защиты, другое имущество, не являющееся амортизируемым (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК);

на топливо, воду, энергию всех видов, расходуемую на технологические цели, выработку для производственных нужд всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии (подп. 5 п. 1 ст. 254 НК).

Такой перечень приведен в подпункте 3 пункта 2 статьи 262 Налогового кодекса. Материальные расходы, не поименованные в перечне, можно учесть в качестве других расходов, непосредственно связанных с НИОКР (подп. 4 п. 2, п. 5 ст. 262 НК).

### **Учет других расходов**

Сумму других расходов, не превышающую 75 процентов от расходов организации на оплату труда привлеченных к НИОКР сотрудников, организация, выполняющая НИОКР по Перечню, утвержденному постановлением № 988, вправе учесть в размере фактических затрат, увеличенном на повышающий коэффициент 1,5 (п. 7 ст. 262 НК). Сумму других расходов, превышающую лимит (в том числе начисленную амортизацию, оплату труда и материальные расходы), можно списать только в размере фактических затрат (без учета повышающего коэффициента).

### **Вопросы для самоконтроля**

1. В отношении каких НИОКР применяется ПБУ 17/02?
2. На каком счете бухгалтерского учета учитываются НИОКР, давшие положительный результат?
3. В каком порядке признаются расходы на НИОКР, не давшие положительного результата?
4. Какими способами списываются в бухгалтерском учете расходы на НИОКР?
5. Начисляется ли амортизация по НИОКР?
6. Каков предельный срок списания НИОКР?
7. В каком порядке вправе списать расходы на НИОКР организация, применяющая упрощенные способы ведения бухгалтерского учета?

## Тема 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

### Основные нормативные документы

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально - производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н)*

*ФСБУ 5/2019 «Запасы», (утв. приказом Минфина от 15.11.2019 № 180н).*

*Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

### 3.1. Порядок отнесения активов к категории материально-производственных запасов

С 2021 года действует новый ФСБУ 5/2019 «Запасы», который утвержден приказом Минфина от 15.11.2019 № 180н (п. 2 ФСБУ 5/2019). Стандарт обязателен для всех компаний, кроме бюджетных организаций. Микроорганизации с правом упрощенного ведения бухучета также вправе прописать в учетной политике, что не применяют ФСБУ 5/2019. Остальным компаниям нужно организовать переход на новый порядок учета уже с 1 января.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» расширил перечень запасов. Теперь запасами считаются не только материалы, товары и готовая продукция, но также незавершенное производство. Хотя вы и показывали незавершенку в запасах, ПБУ 5/01 не описывало правила ее учета. А теперь по новому стандарту незавершенная продукция – это часть запасов. А значит, к ней нужно применять правила нового стандарта.

Также ФСБУ 5/2019 распространяется на недвижимость и объекты интеллектуальной собственности, которые приобретены или созданы для продажи в рамках основной деятельности.

По новому ФСБУ в бухгалтерском учете запасы признают, если одновременно выполнено два условия (п. 5). Первое – есть высокая вероятность, что затраты на запасы обеспечат в будущем экономиче-

ские выгоды. Второе – можно определить сумму затрат на покупку или создание запасов (табл. 3.1).

Эти признаки вплотную приближают нас к МСФО, где такой подход активно практикуется. Если вы посмотрите на эти признаки, то увидите, что здесь нет перехода права собственности. Это не значит, что на баланс можно ставить любой материал, который оказался в организации. Например, запасами по-прежнему не будут матценности других лиц, которые находятся у вашей организации, потому что вы оказываете услуги по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, обслуживанию и т. д.

Таблица 3.1. Состав запасов

| Состав запасов по ПБУ 5/01   | Состав запасов по ФСБУ 5/2019   |
|--|---|
| Активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции | Сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты  |
|  | Инструменты, инвентарь, специальная одежда, спецоснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве, за исключением основных средств |
| Активы, предназначенные для продажи  | Готовая продукция   |
|  | Товары для перепродажи  |
|  | Недвижимость, приобретенная или созданная для продажи в ходе обычной деятельности   |
| Активы, используемые для управленческих нужд организации                             | Объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности   |
|  | По желанию организации: учитывать в составе запасов или сразу списывать в расходы текущего периода (п. 2 ФСБУ 5/2019)   |
| —  | Незавершенное производство  |



В каком случае может получиться, что переход права собственности не произошел, а принять объект в запасы по новому ФСБУ нужно? Например, компания получила от поставщика стеллажи, которые из-за небольшой стоимости учитывает как запасы. По договору право собственности к компании перейдет в момент оплаты. Стеллажи еще не оплачены. Но продавец не возражает против их использования. Согласно договору стеллажи уже можно монтировать и использовать, претензий у продавца не будет. Получается, что оба условия выполнены. Стеллажи нужно учитывать как запасы.

Теперь вы знаете, должны ли применять новый бухгалтерский стандарт 5/2019 и что проверить в вашей учетной политике на 2021 год в отношении пунктов про запасы.

**Малоценное имущество.** ВПБУ 5/01 не было привязки к сроку полезного использования (п. 2 ПБУ 5/01). Таким образом, раньше основные средства дешевле лимита часто учитывались на счете 10 «Материалы».

После перехода на ФСБУ 5/2019 больше нельзя учитывать в составе запасов ТМЦ, срок службы которых превышает 12 месяцев или операционный цикл организации. Речь идет о недорогих офисных компьютерах, принтерах, спецодежде и т. д. Учтите такие активы в составе основных средств, если их стоимость превышает лимит по ОС. Более дешевые активы спишите сразу на расходы в периоде приобретения.

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. Новые правила применяются только к тем активам, которые организация поставила на учет после 1 января 2021 года.

При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10 и выделите те объекты, у которых изначальный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл. Такие объекты спишите в расходы единовременно в межотчетный период. Проводка будет следующей:

#### **ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10**

*списаны малоценные объекты с длительным сроком использования.*

Учет фактического наличия малоценных объектов со сроком полезного использования дольше 12 месяцев или дольше операционного цикла можно организовать двумя способами:

– за балансом. Для этого предусмотрите счет в рабочем плане счетов;

– в отдельном бухгалтерском регистре, который нужно утвердить в составе регистров.

**Спецодежда и спецоснастка.** Учет спецодежды и спецоснастки с 2021 года зависит от срока их использования и стоимости: в составе основных средств, запасов или путем списания сразу на расходы.

Учтите в составе запасов спецодежду и спецоснастку, чей срок полезного использования не превышает 12 месяцев или длительность операционного цикла (подп. «б» п. 3 ФСБУ 5/2019). По таким ТМЦ ничего не надо пересчитывать ни при перспективном, ни при ретроспективном переходе на ФСБУ 5/2019.

Учтите в составе основных средств спецодежду и спецоснастку, чья стоимость больше лимита для ОС, а срок полезного использования превышает 12 месяцев или операционный цикл организации.

С 2021 года отменили специальные правила для спецодежды и спецоснастки. Раньше нюансы учета на счете 10 и возможности его упрощения были прописаны в Методических указаниях по бухучету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Минфина от 26.12.2002 № 135н). Однако с 2021 года эти указания утрачивают силу. Для спецодежды и спецоснастки применяются в 2021 году общие правила квалификации и учета для запасов или основных средств – в зависимости от того, каким критериям они соответствуют (подп. «б» п. 3 ФСБУ 5/2019).

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. Новые правила применяются только к тем активам, которые организация поставила на учет после 1 января 2021 года.

При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10 и выделите ту спецодежду и спецоснастку, у которых изначально установленный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл, а стоимость была дороже лимита по ОС. Есть два варианта, как их учитывать в 2021 году.

Бухгалтер вправе оставить такую спецодежду и спецоснастку на отдельном субсчете счета 10 и продолжать равномерно их списывать на счет 20 или 23. Но в отчетности сальдо по этому счету включать во внеоборотные активы.

Другой вариант – перевести спецодежду и спецоснастку со сроком полезного использования дольше 12 месяцев или операционного цикла в состав основных средств в межотчетный период. Тогда проводки будут следующими:

**ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10**

*списаны спецодежда и спецоснастка стоимостью дороже лимита по ОС и с длительным сроком использования;*

**ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 84**

*спецодежда и спецоснастка дороже лимита по ОС и с длительным сроком использования поставлены на учет в составе основных средств по первоначальной стоимости;*

**ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 02**

*начислена амортизация по спецодежде и спецоснастке с длительным сроком использования за период, который прошел с момента ввода в эксплуатацию и до перехода на учет по ФСБУ 5/2019.*

Спецодежду и спецоснастку, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев или операционный цикл, нельзя учитывать в запасах. Если в учетной политике вашей компании установлен лимит для учета малоценных основных средств, то нельзя учесть и в составе основных средств. С 2021 года такие активы сразу списывайте в расходы отчетного периода при их приобретении. Проводка будет следующей:

**ДЕБЕТ 20 (23, 25 ИЛИ 44) КРЕДИТ 60**

*отражено приобретение спецодежды и спецоснастки с длительным сроком использования, но дешевле лимита по ОС.*

Учет фактического наличия спецодежды и спецоснастки можно организовать двумя способами:

– за балансом. Для этого предусмотрите счет в рабочем плане счетов;

– в отдельном бухгалтерском регистре, который нужно утвердить в составе регистров.

При перспективном способе сопоставления показателей после перехода на новые правила ничего пересчитывать не нужно. Новые

правила применяются только к тем активам, которые организация поставила на учет после 1 января 2021 года.

При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10 и выделите ту спецодежду и спецоснастку, у которых изначально установленный срок полезного использования превышал 12 месяцев или операционный цикл. Такие объекты спишите в расходы единовременно в межотчетный период. Проводки будут следующими:

#### **ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10**

*списаны малоценная спецодежда и спецоснастка с длительным сроком использования;*

#### **ДЕБЕТ 012**

*приняты на забалансовый учет малоценная спецодежда и спецоснастка с длительным сроком использования.*

**Материалы для капвложений.** Материалы и сырье, которые компания приобрела для создания, улучшения или восстановления основных средств, не относятся к запасам. Во-первых, они не используются для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, поэтому формально не соответствуют подпункту «а» пункта 3 ФСБУ 5/2019. Во-вторых, в новом ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» прямо указано, что такие материалы нужно учитывать как капвложения с момента их приобретения (подп. «а» п. 5 ФСБУ 26/2020). Этот стандарт обязателен только с 2022 года. Однако все ФСБУ формируют единый метод учета ценностей.

Кроме того, Минфин еще в 2014 году писал, что сырье, материалы и прочие активы, которые используются для создания внеоборотных активов, отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов (Рекомендации аудиторам из письма Минфина от 29.01.2014 № 07-04-18/01). Теперь этот принцип закрепляют в ФСБУ.

Если компания начала досрочно применять ФСБУ 26/2020, то она вправе учитывать такие запасы на отдельном субсчете счета 08 «Капитальные вложения» или 07 «Оборудование к установке». Компании, которые учитывают основные средства по ПБУ 6/01, могут отражать такие сырье и материалы на отдельном субсчете 10 «Материалы». Но в любом из этих случаев такие активы при подготовке отчетности включаются в состав капитальных вложений, а не запасов.

## Документальное оформление операций по бухгалтерскому учету движения запасов

При оформлении операций по учету движения МПЗ необходимо соблюдать нормы действующего законодательства, в частности:

- ФЗ от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- ПБУ «Учет МПЗ», в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ;
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету МПЗ от 28 декабря 2001 года № 119н, в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ.<sup>7</sup>

Документальное оформление операций по бухгалтерскому учету движения МПЗ осуществляется на основании первичных учетных документов, которые должны содержать все обязательные реквизиты.

На сегодняшний день организации вправе самостоятельно разрабатывать формы первичных учетных документов, но разработка и утверждение самостоятельных форм документов требуют весьма значительных затрат, а использование таких форм может вызвать затруднения не только внутри фирмы, но и с контрагентами.

При принятии материалов к учету необходимо контролировать правильность оформления не только первичных документов, но и всех расчетных документов, поступающих от поставщиков. К ним относятся счета, товарно-транспортные накладные, различные спецификации.

Поступившие в организацию сопроводительные документы (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты) на поступившие грузы фиксируются соответствующим подразделением организации и являются основанием для приемки и оприходования материалов.

При получении материально-производственных ценностей, отпускаемых поставщиком по договору, счет, заказу, на материально ответственных лиц оформляются доверенности формы № М-2 и М-2а. Эти первичные документы ведутся в одном экземпляре, выдаются под расписку получателю и регистрируются в журнале учета выданных доверенностей.

Форма № М-2 используется, если ваша организация редко выдает доверенности на получение товара. Особенность этой формы в том, что у нее есть отрывная часть, которая хранится в организации. В от-

---

<sup>7</sup> Семенихин В.В. Материалы: бухгалтерский и налоговый учет. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2016. 936 с.

рывной части кратко повторяются сведения самой доверенности, а работник, которому вы выдали доверенность, расписывается в ее получении.

Форма № М-2а используется, если ваша организация выдает много доверенностей на получение товара. У этой формы нет отрывной части, которая остается в организации, поэтому одновременно рекомендуется вести журнал учета выданных доверенностей, где работники расписываются за них.

При отсутствии расхождений между данными, отраженными в документах поставщиков, и фактическими данными приемка и оприходование поступающих материалов оформляются на соответствующих складах путем заполнения приходных ордеров.

Приходный ордер формы № М-4, утвержденной постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а, применяется для учета материалов, поступающих из переработки и от поставщиков. В день поступления материалов материально ответственное лицо (МОЛ) выписывает приходный ордер в одном экземпляре на фактическое количество поступивших материалов.

Товарно-транспортная накладная оформляется в случаях перевозки грузов автотранспортом.

Акт о приемке материалов (форма № М-7) заполняется в случаях несоответствия поступивших материалов их ассортименту, количеству и качеству. В этом случае приходный ордер заполнять не нужно. Приемный акт формы № М-7 заполняется в день их поступления.

Первичные учетные документы, которыми оформлено поступление материальных ценностей на склад организации, являются единственным основанием для составления регистров аналитического и синтетического учета (отчеты о движении материалов, соответствующие ведомости, журналы-ордера и т.п.)

Отпуск материалов на производство – выдача материалов со склада в целях изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуги или для нужд административно-управленческого персонала.

Отпуск материалов на склады подразделений организации рассматривается как их внутреннее перемещение.

Для оформления внутреннего перемещения, в том числе отпуска материалов в производство, используют лимитно-заборную карту (форма № М-8) и требование-накладную (форма № М-11).

Отпуск в производство осуществляется на основании утвержденных норм и объемов производственной программы, а отпуск

сверх норм осуществляется в установленном в данной организации порядке.

Получать материалы со склада имеют право только согласованные с главным бухгалтером работники организации. Образцы их подписей должны быть сообщены кладовщикам.

Руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером устанавливает порядок отпуска материалов со склада цеха.

Для отпуска материалов со складов организации в ее подразделениях используют следующие первичные учетные документы:

- лимитно-заборная карта (форма № М-8);
- требование-накладная (форма № М-11);
- накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Материалы, которые отпускаются обслуживающим производствам и хозяйствам, не состоящим на отдельных балансах, списываются с учета одновременно с отнесением их стоимости на расходы данных обслуживающих производств и хозяйств.

Организация вправе для обслуживающих производств и хозяйств принять иной порядок учета отпущенных им материалов. Так, например, отпущенные подразделениям материалы можно учитывать, как внутреннее перемещение.

Помимо отпуска в производство выбытие товарно-материальных ценностей может осуществляться путем:

- реализации;
- списания;
- безвозмездной передачи.

Продажа материалов осуществляется на основании договора между организацией и физическим или юридическим лицом и разрешения руководителя организации или уполномоченных на то лиц по рыночным ценам. Уплата налогов после продажи материалов производится в соответствии с действующим законодательством.

Накладная на отпуск материалов на сторону является первичным учетным документом при продаже материалов.

Отдельно остановимся на документах на списание товаров, принятых налоговыми органами в качестве первичных и не оспариваемых в судебном порядке, а именно формах ТОРГ-15 и ТОРГ-16. При списании материалов должны соблюдаться следующие правила:

1) при списании товарно-материальных ценностей должна назначаться комиссия с участием материально-ответственных лиц, которая устанавливает причины непригодности материально-

производственных запасов и составляет акт с указанием причины их списания. Персональный состав как постоянно действующей, так и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации путем подписания соответствующего распорядительного документа (приказа, распоряжения и т.п.);

2) в акте о порче материально-производственных запасов следует сделать ссылку на документ, подтверждающий факт их списания и утилизации (на акт о списании по форме № ТОРГ-16);

3) в акте о порче материально-производственных запасов должны содержаться Ф.И.О., и должность лица, виновного в порче товара. Этот реквизит особенно важен для заполнения в том случае, если причиной списания товарно-материальных ценностей послужили хищения, нарушения правил перевозки, приемки и их хранения, выявления брака по вине поставщика. Если же товар списывается по причине истечения срока годности или по нормам естественной убыли, то указанный реквизит (Ф.И.О. должность виновного лица) в акте организация не заполняет.

Несмотря на то что формы в Альбоме унифицированных форм больше не являются обязательными к применению (за исключением отдельных, например, кассовых), с небольшими поправками рекомендуется использовать именно их<sup>8</sup>.

С учета списываются материалы, пришедшие в негодность в связи с истечением срока хранения, морально устаревшие товарно-материальные ценности, в связи с обнаружением недостатков, хищений, порчи, в том числе вследствие пожаров, аварий, стихийных бедствий.

Согласно пункту 1 статьи 572 ГК РФ<sup>9</sup> безвозмездная передача материалов другой организацией является дарением, что запрещено на основании статьи 575 ГК РФ, за исключением не превышающих 3000 рублей обычных подарков. Также не является дарением благотворительная деятельность. Списание материалов, переданных безвозмездно или по договору дарения, осуществляется на основании товарно-транспортных накладных, накладных на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск материалов и др.

---

<sup>8</sup> Коршунова А.А. Направления списания материально-производственных запасов и их документальное оформление // Аудитор. 2015. N 11. С. 38 - 44.

<sup>9</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.07.2016) [Электронный ресурс] // Российская газета. - № 238-239. - 08.12.1994.



## **Инвентаризация материально-производственных запасов**

Инвентаризация – обязательная для всех организаций процедура. Все этапы инвентаризации должны быть оформлены документально. Необходимо также задокументировать её результаты и отразить их в бухгалтерском учете организации.

В ходе инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухучета.

Законодательно обязательные требования к продолжительности проведения инвентаризации и срокам сдачи материалов по инвентаризации в бухгалтерию не установлены. Поэтому определяются они исходя из потребностей организации.

Проведение инвентаризации начинается с издания приказа (постановления, распоряжения) руководителя организации о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22), в котором устанавливаются:

- состав рабочей инвентаризационной комиссии;
- объем инвентаризируемого имущества. Он будет зависеть от причины проведения инвентаризации;
- сроки проведения инвентаризации;
- дата сдачи материалов в бухгалтерию.

Законодательно обязательные требования к продолжительности проведения инвентаризации и срокам сдачи материалов по инвентаризации в бухгалтерию не установлены. Поэтому определяются они исходя из потребностей организации.

Приказ на проведение инвентаризации регистрируется в Журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23) и передается председателю инвентаризационной комиссии.

С целью проведения инвентаризации материально-производственных запасов в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. К функциям инвентаризационной комиссии относят выявление и документальное отражение фактов несоответствия материалов в наличии с данными бухгалтерского учета, выявление причин списания, поиск способов реализации отходов. При большом объеме работ могут создаваться рабочие инвентаризационные комиссии.

Руководитель организации утверждает состав инвентаризационных комиссий внутренним локальным документом. В состав комис-

сий могут быть включены работники административно-управленческого отдела, бухгалтерской службы, внутренней службы по контролю и аудиту, материально ответственные лица.

По результатам проведенных проверок и инвентаризации принимаются решения о возможных вариантах более надежного хранения и рационального учета материально-производственных запасов. Выявленные излишки принимаются к учету в качестве прочих доходов по рыночным ценам. Суммы недостач списываются по фактической себестоимости с учетом части транспортно-заготовительных расходов, относящихся к соответствующим материалам. Порядок списания транспортно-заготовительных расходов организация определяет самостоятельно.

Два вида проверок могут быть использованы при проведении инвентаризации: вещественная и документальная.

При натуральной проверке наличия материально-производственных запасов их количество пересчитывается, взвешивается, обмеряется. При этом обязательно должны присутствовать материально ответственные лица.

Наличие материалов при документальной проверке подтверждается непосредственно документами. Например, материалы, которые хранятся в упаковке поставщика, их количество может быть определено на основании приемочных документов, и лишь некоторое их количество необходимо вскрыть и проверить фактически.

Недостача материалов в пределах норм естественной убыли списывается на соответствующие счета расходов, сверх норм – на установленных виновных лиц, в случае их отсутствия или непризнания судом их виновности недостачи списываются на счет прочих расходов.

Материалы для оформления недостачи и списания материалов на виновных лиц должны содержать поданные обращения в органы МВД и судебные органы и отчеты о факте порчи материалов, подтвержденные соответствующими организациями.

В пределах норм естественной убыли недостача материалов может быть зачтена излишками материалов в результате пересортицы. Материально ответственные лица должны предоставить письменный отчет членам инвентаризационной комиссии о причинах выявленной пересортицы.

Если стоимость недостающих материалов превышает сумму излишков при пересортице, то разница списывается на виновных лиц.

При отсутствии виновных лиц суммы выявленной недостачи сверх норм естественной убыли списываются на прочие расходы организации.

В бухгалтерском учете излишки и недостачи, выявленные при инвентаризации, учитываются в месяце проведения инвентаризации, а при проведении годовой инвентаризации находят отражение в годовой отчетности.

Материальные запасы, уничтоженные или утраченные в результате форс-мажорных обстоятельств, стихийных бедствий, пожаров, списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на счет чрезвычайных расходов по фактической себестоимости. Страховые возмещения в результате стихийных бедствий относятся на счет чрезвычайных доходов.

Для целей налога на прибыль стоимость приобретения недостающих материально-производственных запасов учитывается в материальных расходах в периоде выявления недостачи в пределах утвержденных норм естественной убыли.

Порядок учета недостач материально-производственных запасов сверх норм естественной убыли и недостач материально-производственных запасов, для которых такие нормы не утверждены, зависит от ситуации.

В ситуации, когда лицо, виновное в возникновении недостачи, установлено, стоимость недостач учитывается в расходах на дату признания виновным суммы ущерба (например, на дату заключения с работником соглашения о добровольном возмещении ущерба); на дату вступления в силу решения суда о взыскании с виновного суммы ущерба (табл. 3.2, 3.3).

Одновременно в доходах надо учесть сумму ущерба, признанную виновным или присужденную судом.

В случае, когда лицо, виновное в возникновении недостачи, не установлено, стоимость недостач учитывается в расходах на дату составления постановления о приостановлении предварительного следствия по уголовному делу, так как лицо, подлежащее привлечению в качестве обвиняемого, не установлено; документа компетентного органа, подтверждающего, что недостача вызвана чрезвычайным происшествием.

При УСН недостачи в пределах норм естественной убыли учитываются как материальные расходы в периоде их выявления, только

если материально-производственные запасы были оплачены поставщику и не были учтены в расходах ранее.

Недостачи материально производственных расходов сверх норм естественной убыли и недостачи материалов, для которых такие нормы не утверждены, упрощенцы в налоговых расходах учесть не могут.

Таблица 3.2. Отражение в регистрах бухгалтерского учета операций по возмещению недостачи

| Дебет   | Кредит                                     | Операция  |
|---|--|---|
| 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | Начислена сумма взыскиваемой с виновного лица недостачи   |
| 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»  | 68 «Расчеты по налогам и сборам»           | Восстановление суммы налога на добавленную стоимость со стоимости недостающих активов                               |
| 73, субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»  | 98 «Доходы будущих периодов»               | Суммовая разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей |
| 98 «Доходы будущих периодов»  | 91, субсчет «Прочие доходы»                | Погашение задолженности   |
| 73, субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»  | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | Сумма налога на добавленную стоимость отнесена на виновное лицо   |

Таблица 3.3. Бухгалтерские проводки по погашению задолженности по выявленной недостачи

| Дебет                                     | Кредит  | Операция  |
|---|---|---|
| 50 «Касса», 51 «Расчетный счет»           | 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» | добровольное внесение денежных средств в кассу организации либо путем перевода денежных средств на расчетный счет |
| 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» | удержание суммы понесенного ущерба из заработной платы работника  |

### **3.2. Формирование фактической себестоимости материально-производственных запасов**

С 2021 года запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019). По всем запасам, кроме незавершенки и готовой продукции, в такую стоимость входят фактические затраты на приобретение, создание, доведение до готовности и продажу. При этом к фактическим затратам приравнивается увеличение уставного капитала или безвозмездного получения имущества от учредителя или иного участника общества.

Стоимость запасов, которые компания получает путем оплаты неденежными средствами или безвозмездно, определяется как справедливая стоимость (п. 14, 15 ФСБУ 5/2019). Запасы, которые компания получает в результате ремонта или прочих капремонт по основным средствам, оцениваются по наименьшей из величин: стоимость аналогичных запасов или балансовая стоимость демонтируемых активов вместе с расходами на демонтаж (п. 16 ФСБУ 5/2019).

Таким образом, основные различия в стоимости запасов до и после 2021 года в том, что теперь надо:

- признавать возможные скидки в момент оприходования запаса, а не задним числом (подп. «б» п. 12 ФСБУ 5/2019);
- не включать в стоимость запаса расходы на хранение (подп. «в» п. 18 ФСБУ 5/2019);
- включать в стоимость запаса оценочное обязательство по демонтажу и утилизации (подп. «г» п. 11 ФСБУ 5/2019);
- отражать запасы по дисконтированной стоимости, если приобретаете их со значительной отсрочкой или рассрочкой платежа (п. 13 ФСБУ 5/2019).

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря 2020 года пересмотрите сальдо счета 10.

**Скидки и другие преференции от поставщиков.** С 2021 года признавать нужно все скидки, уступки, вычеты, премии или льготы

вне зависимости от формы их предоставления (п. 12 ФСБУ 5/2019). Фонд «НРБУ “БМЦ”», который и разрабатывал ФСБУ 5/2019, еще в 2017 году предлагал учитывать такие скидки в момент оприходования запаса с учетом вероятности их получения (Рекомендация Р-79/2017-ОК ТОРГ). Для этого компания должна сама оценить сумму потенциальной скидки в соответствии с имеющейся практикой и договорными условиями. По факту ретроспективные скидки, премии и иные бонусы становятся оценочным значением.

Часто скидки дают по итогам работы за квартал или год. Чтобы учесть это новшество в своем учете, запросите у коммерческого отдела данные, по каким поставкам 2020 года и в какой сумме они планируют получить ретроскидки. Их письменного отчета будет достаточно, чтобы скорректировать стоимость запасов в межотчетный период.

Если скидка будет незначительно влиять на стоимость запасов, бухгалтер может принять решение не пересчитывать стоимость в связи с несущественностью информации. Если скидка существенно повлияет на стоимость запасов, то скорректируйте их стоимость, отразив скидку, например, на счете 16. Сделайте ссылку на пункт учетной политики, который посвящен учету скидок. В балансе запасы будут отражаться за вычетом признанной скидки. Проводка может быть следующей:

**ДЕБЕТ 16 КРЕДИТ 60**

*признана скидка в соответствии с условиями договора на основании оценки вероятности ее получения.*

**Расходы на демонтаж и утилизацию.** Выделите те запасы, которые нужно утилизировать особым образом. Таких запасов обычно не так много. Самые распространенные – автомобильные шины и люминесцентные лампы. Если срок их полезного использования меньше 12 месяцев, то увеличьте их стоимость на расходы по утилизации. Проводки будут следующими:

### **ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 84**

*увеличена стоимость запасов на сумму расходов по их утилизации;*

### **ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 96**

*создан резерв на утилизацию запасов.*

**Расходы на хранение.** Выделите запасы, стоимость которых включала расходы на хранение, которые компания понесла до их постановки на баланс. К примеру, расходы на хранение материалов до момента перехода права собственности на них. При ретроспективном счете пересчитайте их стоимость. Проводка будет следующей:

### **ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10**

*уменьшена стоимость запасов на сумму расходов по их хранению.*

**Отсрочка или рассрочка платежа.** По умолчанию при покупке запасов с отсрочкой или рассрочкой платежа больше 12 месяцев по новым правилам компания должна включать в фактическую стоимость запасов не ту сумму, которую она перечислит по окончании отсрочки/рассрочки, а ту, которую заплатила бы без нее (п. 13 ФСБУ 5/2019). То есть бухгалтеру нужно продисконтировать сумму по договору и привести ее стоимость к текущему моменту.

Разницу между суммой платежа по договору и продисконтированной суммой учитывайте как проценты по займу в порядке, аналогичном установленному ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Из ФСБУ 5/2019 не ясно, надо ли пересчитывать стоимость запасов, которые компания приобрела с отсрочкой или рассрочкой платежа и до сих пор не оплатила их. Логично предположить, что пересчет нужен, только если по состоянию на 31 декабря до конечной оплаты запаса осталось более 12 месяцев. Таких случаев будет не так много. В остальных случаях бухгалтер вправе отразить в бухгалтерской справке отказ от пересчета стоимости запасов.

**Продажные цены товаров.** Компании, которые продают товары в розницу, вправе оценивать товары по продажной стоимости

с отдельным учетом наценок (п. 21 ФСБУ 5/2019). Размер наценок нужно регулярно пересматривать в зависимости от текущих условий закупки и продажи товаров. Такой же порядок действовал и в 2020 году (п. 13 ПБУ 5/01).

**Учетные цены.** Учитывать запасы по учетным ценам в 2021 году допустимо, если такой способ учета позволяет упростить учет готовой продукции по плановой себестоимости. В прочих ситуациях придется отражать запасы по фактической себестоимости. Ведь в новом стандарте даже запасы в пути сначала можно считать по стоимости в договоре, но затем все равно нужно довести до фактической себестоимости (п. 22 ФСБУ 5/2019).

Ранее признание материалов по учетным ценам было предусмотрено пунктами 85–87 Методических указаний по бухгалтерскому материально-производственным запасам (утв. приказом Минфина от 28.12.2001 № 119н). Однако эти указания утратили силу с 1 января 2021 года (табл. 3.4).

При перспективном переходе ничего пересчитывать не нужно. Но все новые запасы приходуйте уже по фактическим ценам. При ретроспективном переходе пересчитайте стоимость запасов. Расчет приведите в бухгалтерской справке.

Если пересчет существенно изменит стоимость запасов, то отразите корректировку проводками:

**ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 10 (41)**

*уменьшена стоимость запасов в связи с переходом на их оценку по фактической стоимости вместо учетной;*

**ДЕБЕТ 10 (41) КРЕДИТ 84**

*увеличена стоимость запасов в связи с переходом на их оценку по фактической стоимости вместо учетной.*

Отклонение по счету 16, которое сформировано из-за применения учетных цен, также спишите на счет 84 при ретроспективном пересчете.



Таблица 3.4. Фактическая стоимость запасов с 2021 года

| Что входит в фактическую стоимость материально-производственных запасов по ПБУ 5/01  | Запасов по ФСБУ 5/2019   |
|--|--|
| Стоимость по договору  | Стоимость запаса по договору с учетом всех скидок и преференций от поставщика, но за вычетом возмещаемых налогов (п. 12 ФСБУ 5/2019)   |
| Невозмещаемые налоги в связи с приобретением МПЗ   |  |
| Таможенные пошлины   |  |
| Стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением МПЗ   | Прямо эти расходы не поименованы в ФСБУ 5/2019, но их можно учесть как прочие расходы, связанные с приобретением или созданием запасов |
| Вознаграждения посреднической организации, через которую приобретены МПЗ   |  |
| Затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования: страхование, заготовка, доставка и т. д.  | Затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления, продажи или использования   |
| Затраты по содержанию склада   | Не учитываются, за исключением случаев, когда хранение – это часть производственного процесса, например выдержка вина или сыра         |
| Начисленные проценты по коммерческим кредитам и заемным средствам, если они привлечены для приобретения МПЗ  | Проценты, которые связаны с приобретением или созданием запасов и которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива        |
| Затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию: подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик | Затраты по доведению запасов до пригодного состояния: доработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик             |
| Прямо не было предусмотрено в ПБУ 5/01   | Оценочное обязательство по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды<br><b>Не включается в стоимость</b>         |
| Общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ                                   | Управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов                           |
|  | Затраты в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями  |

## Учет НЗП и готовой продукции в запасах

С 2021 года незавершенное производство относится к запасам (подп. «е» п. 3 ФСБУ 5/2019). В фактическую стоимость незавершенного производства и готовой продукции входят затраты, перечисленные в пункте 23 ФСБУ 5/2019:

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

При этом, согласно пункту 26 ФСБУ 5/2019, в стоимость нельзя включать следующие расходы:

- затраты в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса: сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;
- затраты в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве;
- управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством;
- расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства;
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для производства.

Оценка себестоимости незавершенки и стоимости готовой продукции зависит от того, каким производством занимается компания: единичным или массовым/серийным.

**Единичное производство.** В этом случае незавершенку и готовую продукцию можно оценивать только по фактической стоимости.

**Массовое и серийное производство.** Компания вправе оценивать незавершенку одним из трех способов:

- по фактической себестоимости, также, как и при единичном производстве;
- в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат (п. 27 ФСБУ 5/2019);

– в сумме плановых (нормативных) затрат с учетом счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без него (п. 27 ФСБУ 5/2019).

Выберите в учетной политике способ оценки. Учтите, что с 2021 года нельзя учитывать незавершенное производство и готовую продукцию:

– по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

– по полной себестоимости, поскольку управленческие расходы не могут входить в стоимость незавершенки, если только они непосредственно не связаны с производством (подп. «б» п. 18 ФСБУ 5/2019).

При перспективном переходе на новые правила ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете скорректируйте остаток готовой продукции на складе по новому способу учета. Для простоты расчета считайте, что вся оставшаяся готовая продукция относится к последнему выпуску. К примеру, на складе находится 5000 единиц готовой продукции определенного вида, при этом за IV квартал компания выпустила 12 300 единиц такой продукции. Значит, 40,65 процента ( $5000 \text{ ед.} : 12\,300 \text{ ед.} \times 100$ ) всех расходов за IV квартал формирует себестоимость готовой продукции.

Аналогичную методику можно применить и к незавершенке, хотя сделать это труднее. Можно разделить всю незавершенную продукцию по единицам на ту, которая прошла, к примеру, первый, второй этап и далее. Для этого затребуйте данные производственных отделов в форме письменных отчетов. К примеру, 1200 единиц на первой стадии, 700 единиц – на второй и т. д.

Расчеты и все допущения опишите в бухгалтерской справке. В итоге у вас должна получиться фактическая стоимость незавершенного производства и готовой продукции по новым правилам по состоянию на 31 декабря. Разницу между стоимостью по новым и прежним правилам скорректируйте в межотчетный период в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Проводки будут следующими:

**ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 20**

*уменьшена стоимость незавершенного производства в связи с переходом на ФСБУ 5/2019;*

**ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 84**

*увеличена стоимость незавершенного производства в связи с переходом на ФСБУ 5/2019;*

#### **ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 43**

*уменьшена стоимость готовой продукции на складе в связи с переходом на ФСБУ 5/2019;*

#### **ДЕБЕТ 43 КРЕДИТ 84**

*увеличена стоимость готовой продукции на складе в связи с переходом на ФСБУ 5/2019.*

### **3.3. Порядок учета и распределения затрат по заготовлению материально-производственных запасов**

Методические указания по учету материально-производственных запасов предоставляют право организациям выбрать вариант учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) по материалам, выбор которого закрепляется в учетной политике организации (п. 83 Методических указаний по учету материально-производственных запасов).

Примерная номенклатура транспортно-заготовительных расходов приведена в приложении к Методическим указаниям. К ним относятся:

- расходы по транспортировке;
- наценки снабженческих организаций;
- оплата за хранение;
- расходы по таре;
- содержание заготовительно-складского аппарата;
- прочие расходы.

Варианты учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР):

а) непосредственно в фактическую себестоимость материала (целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов);

б) на отдельный субсчет к счету "Материалы";

в) на отдельный счет "Заготовление и приобретение материалов".

Кроме того, п. 84 Методических указаний по учету материально-производственных запасов допускаются применение упрощенных вариантов учета ТЗР. Например, ТЗР или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материалов) не превышает 5 процентов.

### 3.4. Порядок списания материально-производственных запасов при отпуске их в производство, реализации и ином выбытии

Материально-производственные запасы списываются по различным основаниям:

- на нужды производства:

| Содержание операции  | Первичные документы                          | Корреспонденция счетов |    |
|--|--|------------------------|----|
|  |  | Дт                     | Кт |
| Израсходованы материалы на нужды основного производства        | Требование-накладная, лимитно-заборная карта | 20                     | 10 |
| Израсходованы материалы на нужды вспомогательного производства | Требование-накладная, лимитно-заборная карта | 23                     | 10 |
| Израсходованы материалы на нужды цеха                          | Требование-накладная, лимитно-заборная карта | 25                     | 10 |
| Израсходованы материалы на общехозяйственные нужды             | Требование-накладная, лимитно-заборная карта | 26                     | 10 |
| Израсходованы материалы на нужды торговой организации          | Требование-накладная, лимитно-заборная карта | 44                     | 10 |

- на продажу:

| Содержание операции                            | Первичные документы                                 | Корреспонденция счетов |        |
|--|---|------------------------|--------|
|  |   | Дт                     | Кт     |
| Отражена выручка от реализации МПЗ             | Договор, накладная на отпуск материалов на сторону, | 62                     | 91-1   |
| Отражена сумма НДС с выручки от реализации МПЗ | Счет-фактура  | 91-2                   | 68-НДС |
| Списана фактическая стоимость МПЗ              | Расчет бухгалтерии                                  | 91-2                   | 10     |

- в качестве вклада в уставный капитал:

| Содержание операции  | Первичные документы                                | Корреспонденция счетов |    |
|--|--|------------------------|----|
|  |  | Дт                     | Кт |
| Отражено формирование финансового вложения   | Учредительные документы, Регистрационные документы | 58                     | 76 |
| Отражена передача материалов в качестве вклада в уставный капитал (по фактической себестоимости) | Накладная на отпуск материалов на сторону          | 76                     | 10 |

- и прочие.

Определить стоимость выбывающих материально-производственных запасов можно одним из трех способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Организация может применять любой из этих способов. Причём можно установить один способ для всех материально-производственных запасов, а можно применять разные способы к различным видам материально-производственных запасов.

Способ списания материалов устанавливается организацией в учетной политике.

Способ «по себестоимости каждой единицы» означает, что отпускаемый материал (продаваемый товар) должен быть списан по той стоимости, по которой он был приобретен. Этот способ применяется довольно редко, причем в определенных видах деятельности: например, так списывают драгоценные камни, антиквариат.

Два другие способа списания материально-производственных запасов рассмотрим на примере.

### **Пример**

#### *Исходные данные*

| <i>Показатель</i>                             | <i>Количество</i> | <i>Цена</i>    | <i>Сумма</i>     |
|---|-------------------|----------------|------------------|
| <i>Остаток материала «А» на начало месяца</i> | <i>100 ед.</i>    | <i>20 руб.</i> | <i>2000 руб.</i> |
| <i>Поступление материала «А» за месяц:</i>    |                   |                |                  |
| <i>1-я партия</i>                             | <i>200 ед.</i>    | <i>22 руб.</i> | <i>4400 руб.</i> |
| <i>2-я партия</i>                             | <i>150 ед.</i>    | <i>21 руб.</i> | <i>3150 руб.</i> |
| <i>3-я партия</i>                             | <i>400 ед.</i>    | <i>23 руб.</i> | <i>9200 руб.</i> |
| <i>Отпущено материала «А» за месяц</i>        | <i>600 ед.</i>    |                |                  |
| <i>Остаток материала «А» на конец месяца</i>  | <i>250 ед.</i>    |                |                  |

*Предположим, что материалы были отпущены после того, как поступили все три партии.*

*Метод «по средней себестоимости» является традиционным и самым распространенным.*

*Нам следует рассчитать среднюю стоимость отпущенных материалов.*

*Для этого сначала определим стоимость всех материалов «А», находящихся на складе:*

$$2000 \text{ руб.} + 4400 \text{ руб.} + 3150 \text{ руб.} + 9200 \text{ руб.} = 18\,750 \text{ руб.}$$

*Потом определим общее количество материалов этого наименования, находящихся на складе:*

$$100 \text{ ед.} + 200 \text{ ед.} + 150 \text{ ед.} + 400 \text{ ед.} = 850 \text{ ед.}$$

*Теперь разделим общую стоимость на общее количество:*

$$18\,750 \text{ руб.} / 850 \text{ ед.} = 22,059 \text{ руб.}, \text{ то есть } 22 \text{ руб. } 06 \text{ коп.}$$

*Таким образом, средняя стоимость единицы материала «А» составляет 22 руб. 06 коп.*

*Теперь можно рассчитать, на какую сумму материалов отпущено.*

$$22 \text{ р. } 06 \text{ коп.} \times 600 \text{ ед.} = 13\,236 \text{ руб.}$$

Способ ФИФО подразумевает правило: первой списывается та партия, которая поступила первой.

### **Пример**

*Итак, отпущено со склада 600 ед. материала «А».*

*Сначала списываем стоимость самой ранней партии. В примере - это остаток. Таким образом, первыми будут списаны материалы по цене 20 руб. за единицу, а их у нас всего 100 ед.:*

$$100 \text{ ед.} \times 20 \text{ руб.} = 2000 \text{ руб.}$$

*Затем списываются материалы по стоимости 1-й партии (их - 200 ед.):*

$$200 \text{ ед.} \times 22 \text{ руб.} = 4400 \text{ руб.}$$

*Затем списываем материалы по стоимости 2-й партии (их 150 ед.):*

$$150 \text{ ед.} \times 21 \text{ руб.} = 3150 \text{ руб.}$$

*Мы списали уже 450 ед. (100 ед. + 200 ед. + 150 ед.).*

*Осталось списать 150 ед. и их мы списываем по стоимости 3-й партии*

$$150 \text{ ед.} \times 23 \text{ руб.} = 3450 \text{ руб.}$$

*Теперь, когда определена стоимость всех 600 единиц, можно определить стоимость списанных материалов*

$$2000 \text{ руб.} + 4400 \text{ руб.} + 3150 \text{ руб.} + 3450 \text{ руб.} = 13\,000 \text{ руб.}$$

Методические указания по учету материально-производственных запасов расширяют способы средних оценок фактической себестоимости (по средней себестоимости, по способу ФИФО).

Каждый из этих двух способов может осуществляться двумя вариантами:

- исходя из взвешенной оценки (определяется исходя из данных в целом за месяц);

- путем скользящей оценки (определяется каждый раз в момент отпуска материала в течение месяца).

Выбор варианта также является элементом учетной политики организации. Обычно взвешенную оценку применяют организации, ведущие учет по учетным ценам, а скользящую оценку с целью более оперативного определения финансового результата.

Микропредприятие, которое вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета может признавать стоимость сырья, материалов, товаров, других затрат на производство и подготовку к продаже продукции и товаров в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления). Напомним, что к микропредприятиям относятся хозяйственные общества с объемом дохода за предшествующий год до 120 млн руб. и среднесписочной численностью работников, не превышающей 15 человек (ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства»).

Иная организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, может признавать указанные затраты в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме при условии, что характер деятельности такой организации не предполагает наличие существенных остатков материально-производственных запасов. При этом существенными остатками материально-производственных запасов считаются такие остатки, информация о наличии которых в бухгалтерской отчетности организации способна повлиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности этой организации.



## **Особенности учета отдельных видов материально-производственных запасов: канцелярские товары, хозяйственный инвентарь**

С такими видами материально-производственных запасов, как канцелярские и хозяйственные товары, имеет дело практически любая организация. Номенклатура их обычно очень велика (папки, скрепки, маркеры, ручки и др.). Вести учет по наименованиям канцтоваров – дело достаточно трудоемкое, что не соответствует принципу рациональности. Можно установить номенклатурный номер «Канцтовары разные», открыть на него карточку и приходовать всю совокупность канцтоваров. Можно установить и отдельные карточки на отдельные наименования, например, на маркеры или бумагу. Принимаются к учету канцтовары так же, как и все остальные материалы:

Дт 10                      Кт 60

или

Дт 10                      Кт 71

Поскольку канцтовары в установленном порядке оприходованы, они должны и списываться в установленном порядке. Целесообразно установить перечень сотрудников (например, это могут быть заместители начальников отделов или любые другие лица), которым выдаются канцтовары для раздачи в их отделах. Составляется раздаточная ведомость, по которой материально-ответственное лицо выдает представителю отдела канцтовары. Получатель расписывается за полученные канцтовары, и с этого момента на основании раздаточной ведомости материалы считаются списанными. Если есть возможность, с точки зрения рациональности учета, целесообразно раздавать канцтовары (и списывать их) сразу после получения. Поскольку основным потребителем канцтоваров являются обычно общехозяйственные подразделения (бухгалтерия, канцелярия), чаще всего списание канцтоваров оформляется в учете записью:

Дт 26                      Кт 10

Хозяйственный инвентарь (ведра, щетки и прочие аналогичные предметы) учитываются на счете 10 субсчет 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности». Некоторые из этих предметов могут служить свыше 12 месяцев, однако учитываются они в качестве материалов и списываются в момент передачи их в эксплуатацию. Выдача оформляется требованием-накладной. После передачи инвентаря организация должна обеспечить контроль его сохранности. Для этого,

во-первых, выданные хозяйственные принадлежности закрепляются за конкретным лицом, которому они выданы, после чего их движение контролируется в аналитическом учете. Во-вторых, можно учитывать такое имущество на забалансовых счетах.

Организация, применяющая упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, может признавать расходы на приобретение материально-производственных запасов, предназначенных для управленческих нужд, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их приобретения (осуществления).

### **3.5. Особенности учета товаров в торговых организациях**

Товары являются частью материально-производственных запасов. Товаром признается любое имущество, приобретенное у других юридических и физических лиц исключительно для перепродажи.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары».

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01, в соответствии с которым товары принимаются на учет по фактической себестоимости и аналогичен учету сырья и материалов. Тем не менее, учет товаров имеет некоторые отличия.

**1.** Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу (счет 44 «Расходы на продажу») или учитывать их в стоимости товаров:

Дт 41 Кт 60 или Дт 44 Кт 60

Выбранный способ учета следует отразить в учетной политике организации.

В первом случае необходимо определить, каким образом следует разделить сумму транспортных расходов на все полученные товары, т.к. учет товаров ведется по их видам. Как распределить транспортные расходы по видам товаров: по стоимости, по весу или по объему? Выбранные варианты устанавливаются учетной политикой.

#### ***Пример***

*Поступило 3 вида товара:*

*Дт 41(1) Кт 60 30 000 руб. (стоимость товара № 1 – 30 000 руб.)*

*Дт 41(2) Кт 60 50 000 руб. (стоимость товара № 2 – 50 000 руб.)*

*Дт 41(3) Кт 60 20 000 руб. (стоимость товара № 3 – 20 000 руб.)*

*Итого стоимость товаров – 100 000 руб.*

*Транспортные расходы составили 10 000 руб.*

*Например, распределяем стоимость транспортных расходов по видам товаров пропорционально стоимости товара, то получаем:*

*на товар № 1 приходится 3000 руб.*

*на товар № 2 приходится 5000 руб.*

*на товар № 3 приходится 2000 руб.*

*Итого стоимость перевозки – 10 000 руб.*

*Дт 41(1) Кт 60 3000 руб.*

*Дт 41(2) Кт 60 5000 руб.*

*Дт 41(3) Кт 60 2000 руб.*

*Таким образом, стоимость товара, отраженная на счете 41 составляет:*

*стоимость товара № 1 - 33 000 руб. (30 000 руб. + 3000 руб.)*

*стоимость товара № 2 - 55 000 руб. (50 000 руб. + 5000 руб.)*

*стоимость товара № 3 - 22 000 руб. (20 000 руб. + 2000 руб.)*

Во втором случае сумму транспортных расходов делить по видам товаров нет необходимости. Она полностью относится в дебет счета 44. В конце месяца накопленные за месяц транспортные расходы следует распределить между реализованными и оставшимися товарами. Для этого существует специальная методика.

### **Пример**

*На начало месяца остаток транспортных расходов (сальдо Дт 44) составил 5000 руб. Всего за месяц транспортная фирма выставила торговой организации счетов на 20 000 руб. При этом было реализовано товара на 110 000 руб. и на конец месяца на складе осталось непроданного товара на 15 000 руб.*

*К концу месяца накопилось транспортных расходов на сумму 25 000 руб. (5000 руб. + 20 000 руб.).*

*Стоимость проданного и оставшегося на складе товара составляет 125 000 руб. (110 000 руб. + 15 000 руб.).*

*Разделим все транспортные расходы на стоимость всего товара:*

*$25\ 000\ \text{руб.} / 125\ 000\ \text{руб.} = 0,2$  (или 20 %).*

*Как видим, стоимость транспортных расходов за месяц составила 20 % от стоимости товара.*

*А это значит, что и остаток транспортных расходов должен составить 20 % от стоимости остатка товара. Остаток товара равен 15 000 руб. Значит, остаток транспортных расходов составит 3000 руб. ( $15\ 000\ \text{руб.} \times 0,2$ ). Остальная сумма должна быть списана на расходы в конце месяца - 22 000 руб.*

2. Торговые организации, осуществляющие розничную торговлю, могут вести учет на счете 41 «Товары» одним из двух способов:

по цене приобретения;

по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Выбранный способ организация указывает в учетной политике.

Организация оптовой торговли учитывает товары только по покупным ценам.

В том случае, если учет розничной организации ведется по продажной стоимости, то учет ведется с применением счета 42 «Торговая наценка». При признании выручки от продажи товаров при их отгрузке (отпуске) стоимость реализованных товаров списывается с кредита счета 41 в дебет счета 90 «Продажи».

### ***Пример***

*В организацию розничной торговли поступили товары, учет ведется по продажным ценам. Покупная стоимость товара 10 000 руб., кроме того НДС – 1800 руб. Организация собирается продавать товар за 15 000 руб.*

*В учете следует сделать следующие записи:*

*Дт 41            Кт 60            10 000 руб.*

*Дт 19            Кт 60            1800 руб.*

*Дт 41            Кт 42            5 000 руб.*

*Теперь на счете 41 товар учтен по продажной стоимости - 15 000 руб.*

В связи с тем, что сальдо по счету 42 не отражается в балансе, организация в любом случае, независимо от выбранного способа отражает в балансе товары только по покупным ценам (табл. 3.5).

Что касается списания товаров, то способы списания товаров аналогичны способам списания материалов (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, способ ФИФО).

Если выручка от продажи отгруженных (отпущенных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то отпущенные товары списывают с кредита счета 41 в дебет счета 45 «Товары отгруженные», а после признания выручки - в дебет счета 90 с кредита счета 45.

Таблица 3.5. Бухгалтерский учет операций по поступлению товаров

| Содержание операции   | Первичные документы                       | Корреспонденция счетов |           |
|---|---|------------------------|-----------|
|   |   | Дт                     | Кт        |
| Поступили товары от поставщиков   | Накладная, счет поставщика или договор    | 41                     | 60        |
| Отражены транспортно-заготовительные расходы, связанные с поступлением товаров и отнесенные на стоимость товаров  | Счет транспортной организации или договор | 41                     | 60        |
| или   |   |                        |           |
| Отражены транспортно-заготовительные расходы, связанные с поступлением товаров и отнесенные к расходам на продажу | Счет транспортной организации или договор | 44-ТЗР                 | 60        |
| Отражен НДС по приобретенным товарам и транспортным расходам  | Счет-фактура                              | 19                     | 60        |
| НДС принят к вычету   | Счет-фактура                              | 68-НДС                 | 19        |
| Оплачен счет поставщика за поступившие товары и счет транспортной организации                                     | Платежное поручение, выписка банка        | 60                     | 51,5<br>0 |
| Отражена сумма торговой наценки в организации розничной торговли (при учете по продажным ценам)                   | Расчет бухгалтерии, ценники               | 41                     | 42        |

Для отражения операций по учету торговых операций до 1 января 2013 года обязательным было применение унифицированных форм первичных документов, утвержденных постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». В соответствии со ст. 9 Закона № 402-ФЗ формы первичных документов теперь утверждает руководитель организации. При этом Минфин в Информации № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» разъяснил, что унифицированные формы первичных учетных документов могут продолжать применяться.

В деятельности организации наиболее часто используются следующие формы документов:

| Номер           | Наименование  | Для чего применяется  |
|-----------------|---|---|
| Форма № ТОРГ-12 | Товарная накладная  | Для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации   |
| Форма № ТОРГ-13 | Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары | Для учета движения товарно-материальных ценностей (товара, тары) внутри организации, между структурными подразделениями или материально ответственными лицами |
| Форма № ТОРГ-1  | Акт о приемке товаров                                       | Для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора                 |
| Форма № ТОРГ-16 | Акт о списании товаров                                      | При оформлении возникающей по тем или иным причинам порчи, потери качества товаров, не подлежащих дальнейшей реализации                                       |

### **3.6. Чистая и справедливая стоимость запасов по ФСБУ 5/2019**

С 2021 года при учете запасов вместо понятия «рыночная стоимость» используют понятия «справедливая стоимость» и «чистая стоимость продажи». Разберемся, чем они отличаются и как считать каждую из них.

По периодам до 2021 года определение рыночной стоимости содержалось в пункте 9 ПБУ 5/01 – это сумма денежных средств, которую можно получить при продаже актива. На практике ее сумму под-

тверждали либо прайсами поставщиков, либо отчетом независимого оценщика.

**Справедливая стоимость.** С 2021 года по справедливой стоимости оценивают:

- запасы, которые полностью или частично оплачены неденежными средствами (п. 14 ФСБУ 5/2019);
- запасы, полученные безвозмездно (п. 15 ФСБУ 5/2019);
- продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, продаваемые на организованных торгах, если компания утвердила это в учетной политике (п. 19 ФСБУ 5/2019).

Справедливую стоимость определяют по правилам МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», который введен в действие на территории РФ приказом Минфина от 28.12.2015 № 217н (п. 14 ФСБУ 5/2019). В целом отличие в том, что порядок расчета рыночной стоимости – это лишь часть более сложного механизма расчета справедливой стоимости.

Справедливая стоимость основана на рыночных данных, а не на специфике организации. По некоторым активам можно найти наблюдаемые рыночные сделки или рыночную информацию, по другим нет. Но цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна: определить цену, по которой бы провели обычную сделку участники рынка с целью продажи актива на дату оценки в текущих рыночных условиях.

К примеру, по правилам МСФО справедливую стоимость нужно считать одним из следующих способов, которые расположены в порядке приоритета: рыночный, затратный, доходный. Для первого способа недостаточно будет взять данные из интернета. Нужно использовать данные активного рынка, то есть рынка, где сделки с определенным активом совершаются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе.

Так, если товар торгуется на бирже, то биржевые цены. Если нет, то прайс-листы уважаемых поставщиков, а не компаний, у которых эта позиция стоит в номенклатуре только для красоты. В бухгалтерской справке, которая обоснует справедливую стоимость,

надо убедить пользователя информации в том, что учтены все особенности сделки и данные рынка тщательно проанализированы.

Центробанк в письме от 22.10.2020 № 38-7-1/1599 привел пример, как считать справедливую стоимость активов или обязательств с помощью спреда между ценами продавца и покупателя. Банки, как и обычные коммерческие организации, обязаны определять справедливую стоимость в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

**Чистая стоимость продажи.** С 2021 года чистая стоимость продажи нужна, чтобы в конце отчетного периода проверить запасы на обесценение (п. 28 ФСБУ 5/2019). Если фактическая стоимость запасов будет выше чистой стоимости продажи, на разницу нужно сформировать резерв под обесценение (п. 30 ФСБУ 5/2019).

Определение чистой стоимости продажи есть в пункте 29 ФСБУ 5/2019. Под ней понимается предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы, за вычетом предполагаемых затрат для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. Если кратко, то это предполагаемая цена запасов, которая может быть равна справедливой или не равна, за вычетом расходов на продажу.

### ***Пример 1***

При производстве готовой продукции используется один вид сырья, который числится на балансе на сумму 100 000 руб. Готовую продукцию, изготовленную из этого сырья, по данным коммерческого отдела, можно продать за 160 000 руб.

Затраты, связанные с производством продукции, оцениваются в 35 000 руб. Речь идет об амортизации, зарплате, аренде и других расходах, которые включаются в фактическую себестоимость готовой продукции. Предполагаемые расходы на продажу составят 5000 руб.

Чистая стоимость продажи такого сырья будет равна:

$$160\ 000\ \text{Р} - 35\ 000\ \text{Р} - 5000\ \text{Р} = 120\ 000\ \text{Р}.$$

Эта сумма больше стоимости сырья (120 000 руб. > 100 000 руб.), поэтому обесценения не произошло.

Если бы балансовая стоимость сырья составляла 130 000 руб., то сумма обесценения сырья составила бы 10 000 руб. (130 000 – 120



000). Тогда компания на конец отчетного периода должна сформировать резерв на обесценение запасов в сумме 10 000 руб.

Чистую стоимость продажи материалов, полуфабрикатов и прочих запасов можно оценивать одним из двух способов, которые расположены в порядке приоритета:

– как величину, равную приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой можно продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются эти запасы;

– цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы на отчетную дату.

### **Переоценка запасов и резерв под их обесценение**

С 2021 года балансовую стоимость запасов нужно сравнивать не с рыночной стоимостью, а с чистой стоимостью продажи (п. 28 ФСБУ 5/2019). Причем сейчас это относится в том числе к незавершенке (Рекомендация Фонда «НРБУ “БМЦ”» Р-107/2019-ОК Маш «Обесценение незавершенного производства»).

Изменился и порядок формирования резерва под обесценение запасов. Если до 2021 года резерв формировали в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», то с нового года проводки делайте в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Это следует из положений пункта 35 ФСБУ 5/2019.

При перспективном переходе на новые правила у бухгалтера работы меньше: ничего пересчитывать не нужно. При ретроспективном пересчете по состоянию на 31 декабря определите чистую стоимость продажи всех запасов, которые подпадают под это определение исходя из ФСБУ 5/2019. По всем запасам сравните такую стоимость с балансовой и скорректируйте резерв под обесценение. Проводки будут следующими:

**ДЕБЕТ 84 КРЕДИТ 14**

*увеличена величина резерва под обесценение запасов при переходе на новые правила учета по ФСБУ 5/2019;*

**ДЕБЕТ 14 КРЕДИТ 84**

*уменьшена величина резерва под обесценение запасов при переходе на новые правила учета по ФСБУ 5/2019.*

## Вопросы для самоконтроля

1. В каком порядке формируется фактическая себестоимость материально-производственных запасов?
2. Какими записями в бухгалтерском учете отражается поступление материалов в качестве вклада в уставный капитал?
3. В каком порядке отражается в учете безвозмездное поступление материалов?
4. Какие первичные документы оформляются при поступлении материалов в организацию?
5. Что такое учетные цены? В каких случаях они применяются?
6. Какие способы списания материалов организация вправе применять?
7. Каковы особенности учета товаров розничными организациями?
8. Каков порядок создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей?
9. Какие элементы учетной политики следует определить в отношении материально-производственных запасов?

## Тема 4. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

### Основные нормативные документы

*Трудовой кодекс Российской Федерации*

*Гражданский кодекс Российской Федерации (гл. 37 «Подряд», гл. 39 «Возмездное оказание услуг»)*

*Налоговый кодекс Российской Федерации (гл. 23 «Налог на доходы физических лиц», гл. 34 «Страховые взносы»)*

*Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»*

*Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»*

*Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»*

*Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н)*

*Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922)*

*Положение об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (утв. постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375)*

*Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).*

## 4.1. Виды, формы и системы оплаты труда

Отношения работника и работодателя регулируются положениями Трудового кодекса РФ.

заработная плата – это вознаграждение за выполненный труд.

Заработная плата зависит от многих показателей: от квалификации работника (разряда), объема выполненной работы, ее условий, сложности и качества. Сюда же можно отнести все выплаты, которые имеют стимулирующий и компенсационный характер. Заработная плата разбивается на две части, первая из которых фактически является авансом (ст. 136 ТК РФ<sup>10</sup>). Авансовые платежи проводятся каждые полмесяца, в порядке установленном трудовым или коллективным договором.

В табл. 4.1 представлены базовые определения, связанные с заработной платой.

Таблица 4.1. Базовые определения, связанные с заработной платой

| Определение           | Сущность  |
|-----------------------|---|
| Фонд заработной платы | Это общая сумма денежных средств на предприятии, которая распределяется между работниками. При этом учитываются результаты, количество и качество выполненной работы  |
| Заработная плата      | Это ежемесячное вознаграждение за труд, которое работодатель выплачивает работнику. Размер зарплаты зависит от квалификации сотрудника, сложности и условий выполняемой работы. Система оплаты труда также может включать компенсационные и стимулирующие выплаты   |
| Повременная зарплата  | Это разновидность оплаты труда сотрудника, при которой размер заработка находится в зависимости от фактически отработанного времени   |
| Аванс                 | Определенная сумма денег, которая выплачивается в счет будущих платежей за выполненную работу   |
| Районный коэффициент  | Показатель, применяемый в отношении заработной платы, направленный на компенсацию дополнительных издержек и повышенных трудозатрат при выполнении работы. Чаще всего повышающий коэффициент используют в регионах с тяжелыми климатическими условиями. Размер коэффициента зависит от зональности местности. Например, в республике Якутия или на Чукотке коэффициент составляет 2%. Тогда как для городов Тюмень, Екатеринбург или Пермь районные показатели установлены на уровне 1,15% |

<sup>10</sup> Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 №197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // Собрание законодательства РФ. 2016. №27 (Часть I). Ст. 4172.

| Определение       | Сущность  |
|-------------------|---|
| Северные надбавки | Показатель, который выражается в процентном эквиваленте по отношению к заработной плате сотрудника. Размер надбавок зависит от трудового стажа работника в районах Крайнего Севера и местности, где осуществляется трудовая деятельность. Процентные надбавки распространяются на все виды доходов работника, включая вознаграждение за выслугу лет. Минимальный размер надбавки составляет 30%, а максимальный показатель достигает 100% |
| Сменная работа    | Разновидность графика работы на производстве, который предполагает смещение рабочего времени в зависимости от рабочей смены. Например, сотрудник может работать в понедельник с 7 утра до 19 часов вечера, а в среду с 19 до 7 часов утра следующего дня  |
| Увольнение        | Прекращение трудовых отношений по инициативе работника или работодателя. Увольнение обычно сопровождается расторжением трудового договора, выплатой всех полагающихся сотруднику сумм и выдачей трудовой книжки   |

Заработная плата работника может состоять из следующих выплат: оклад; доход от выполнения сдельной работы; вознаграждение от суммы проданного товара, выплаченное в процентном соотношении; прибыль неденежного характера; надбавка за сверхурочное время; авторское вознаграждение; доплата к окладу; ежемесячные поощрения.

При расчете среднего заработка не берется во внимание: помощь материального характера; пособие по беременности; оплата больничного отпуска; расходы по оплате питания или за проезд; издержки, связанные с коммунальными услугами; доход, полученный за пределами расчетного периода; премии, которые не предусмотрены системой оплаты труда.

Система оплаты – взаимосвязь между показателями, которые характеризуют норму труда и меру его оплаты в пределах и сверх норм труда, гарантирующая получение работником заработной платы в соответствии с фактически достигнутыми результатами труда и согласованной между работником и работодателем ценой его рабочей силы.

Различают два основных вида заработной платы: основную и дополнительную:

– к основной относится оплата, начисляемая за отработанное время (оклады, тарифы, сдельная оплата); доплаты в связи с отклоне-

ниями от нормальных условий труда; оплата простоев не по вине работника, премии, премиальные надбавки и др.;

– к дополнительной заработной плате относятся выплаты за неотработанное время, предусмотренное законодательством по труду.

Надбавки применяются в случае, если руководство предприятия желает отметить какие-либо заслуги работника либо простимулировать его к более самоотверженному труду, путем начисления дополнительного материального обеспечения: за выслугу, то есть стаж работы на конкретном предприятии либо в общем в определенной отрасли; при наличии определенных ученых степеней, классности либо знаний, к примеру, водителю могут установить надбавку за 1 класс, а секретарю-референту за знание иностранных языков, которые используются в работе; за бонусы, то есть при выполнении либо перевыполнении плана, привлечении клиентов или заключении большего количества договоров.

Доплаты являются дополнительным материальным обеспечением установленным законом в связи с особенностями повседневного труда, который может выполняться за пределами установленных норм.

В частности: за работу в выходные; за сверхурочные часы; за расширение зон обслуживания, то есть увеличившийся объем работы в связи с заменой отсутствующего сотрудника; за работу в ночное время; за опасные условия труда. И надбавка, и доплата являются всего лишь стимулирующей выплатой к заработной плате персонала, которая может носить и временный характер. Но надбавка выплачивается только по желанию руководства, которое закрепляется в локальных актах предприятия, а доплаты работодатель обязан выплачивать на основании федерального законодательства при наличии определенных условий труда. То есть по сути, разница в этих понятиях в степени обязательств, ведь в локальные акты можно внести изменения при смене финансового положения предприятия, а вот федеральное законодательство подлежит исполнению независимо от размера прибыли.

Несмотря на то, что и надбавка, и доплата имеют разные условия начисления и собственно предназначение, они отличаются еще и по видам, то есть обе выплаты могут быть обязательными и необязательными, носить стимулирующий или компенсационный характер.

Рассмотрим обязательные. К примеру, надбавка за выслугу, является в большинстве случаев необязательной выплатой, так как устанавливается по желанию работодателя с целью отметить много-

летний труд работника, но для некоторых категорий работников, оговоренная надбавка является обязательной - в частности, для тех же педагогов или медицинских работников на основании отраслевых приказов. А вот для других категорий работников данное поощрение обязательным не является.

Не является обязательной и надбавка за классность водителя, но если данное условие закреплено в локальных актах учреждения, то оно подлежит обязательному исполнению до тех пор пока не будет исключено и в то же время на других предприятиях либо в отношении водителей в общем данная надбавка обязательной не является. А вот доплаты в большинстве своем относятся к обязательным начислениям, учитывая, что они регламентированы федеральным законодательством и оговорены в дополнительных письмах-разъяснениях Минтруда по порядку их применения в тех или иных случаях. Доплаты не относятся к стимулирующим начислениям, так как по сути они выступают в качестве компенсации за особые условия труда, а вот надбавки относятся к стимулирующим выплатам, призванным поощрить работников за некие заслуги либо призвать сотрудников к большим свершениям на производственной стезе.

Заработная плата бывает номинальная и реальная<sup>11</sup>.

Номинальная заработная плата - это та сумма средств, которую сотрудник получает на руки за определенный период. При разработке политики в сфере денежных вознаграждений за труд необходимо учитывать такие факторы: сложность работы и уровень квалификации сотрудников; вредные условия труда; оплата труда должна соответствовать затраченным усилиям; добросовестное отношение к работе (обязательно должно стимулироваться); за безответственное отношение к обязанностям, которое привело к негативным последствиям, должно следовать материальное наказание; производительность труда чаще всего растет быстрее, чем средняя заработная плата; ежемесячный доход индексируется в соответствии с уровнем инфляции.

Необходимо использовать такие формы и системы оплаты труда, которые максимально отвечают потребностям организации. От того, насколько четко соблюдаются все эти принципы, зависит уровень реальной заработной платы. Если ежемесячный доход повысился на 15 %, а инфляция за текущий период составила 10%, то покупатель-

---

<sup>11</sup> Суханова Т.В. Классификация форм и систем заработной платы: управленческий подход // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. - 2017. - №1. - С. 256

ная способность увеличилась только на 5%. Количество товаров, которые можно приобрести за полученные деньги, – это и есть реальная зарплата.

Реальная и номинальная заработная плата могут быть одинаковыми только при неизменном уровне цен. Но такая ситуация в капиталистических условиях невозможна.

На сегодняшний день юридически регламентируется 3 системы оплаты.

1. Тарифная. Предполагает дифференциацию уровня заработной платы. Регулируют такое разделение соответствующие нормативные материалы (квалификационные справочники).

2. Бестарифная (сдельная). Зарплата работника зависит не от его квалификации, а от конечного результата цеха, бригады, в которой он работает. Также играет роль здесь и объем средств, который работодатель отправит на оплату проделанного труда. Для расчета такого заработка используется коэффициент трудового участия. Он бывает 2-х видов: простой (вклад работника в конечный результат) и суммарный (когда учитывается не только трудовой коэффициент, но и квалификация работника). Такая система сегодня востребована в небольших компаниях.

3. Стимулирующая (комиссионная). Такая система оплаты широко применяется в риелторских агентствах, при проведении определенных торговых операций и так далее. Суть ее заключается в том, что заработок работников представляет собой процент от общей прибыли, которую получает организация в результате продажи того или иного товара<sup>12</sup>.

Тарифная система базируется на нескольких основных элементах.

1. Тарифные ставки. Размер трудовых выплат за единицу времени. С увеличением разряда увеличивается и тарифная ставка, так как повышается уровень квалификации работника, а выполняемая им работа становится более сложной.

2. Тарифные сетки. Это совокупность тарифных коэффициентов и разрядов. Коэффициент позволяет определить соотношение между размером ставки и разрядом. Повышение квалификации влечет за собой увеличение зарплаты на определенный коэффициент.

---

<sup>12</sup> Захарьин В.Р. Зарботная плата в коммерческих организациях и бюджетных учреждениях: Учебно-практическое пособие. - М.: Проспект, 2016. – С. 86.



3. Справочники, содержащие сведения о тарифах и квалификации. Это печатные сборники, в которых находятся все необходимые сведения для тарификации работ.

4. Трудовые нормы. Другими словами, нормы времени и выработки, нужные для установления оплаты труда. Каждый вид работы предполагает свою норму, которая дает возможность оценить вклад работника и сумму причитающихся ему выплат<sup>13</sup>.

Формы и системы оплаты труда могут различаться по своим видам. Так, для тарифной системы характерно деление на 2 вида:

1. Простая повременная оплата. В основе ее лежит тарифная ставка. Другими словами ее называют должностной оклад. Также учитывается количество времени, которое отработал трудящийся. Если за определенный промежуток (например, месяц) работник выходил на работу все дни, значит, его зарплата будет идентична должностному окладу. Если же рабочее время было отработано не полностью, тогда заработок будет меньше.

2. Повременно-премиальная оплата труда. При расчете такой зарплаты предусматривается премия. Она устанавливается в процентах от оклада. Размер процентов регламентируется соответствующими правовыми документами: трудовым договором, или приказом руководителя организации, положением о премировании<sup>14</sup>.

Бестарифная система имеет несколько классификаций, в основе которых лежит или способ организации труда, или способ расчета заработка. Поговорим сначала о первой классификации.

1. Индивидуальная бестарифная (сдельная) оплата. При расчете учитываются расценки, а также количество и качество продукции, произведенной одним конкретно взятым работником.

2. Коллективная. Оплата зависит от объема и качества продукции, произведенной всей бригадой<sup>15</sup>.

Существует несколько вариантов сдельной системы.

1. Прямая оплата. Начисляется работнику за количество изготовленной продукции по установленным расценкам.

---

<sup>13</sup> Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет. Интенсивный курс. М.: Рид Групп, 2015. – С. 155.

<sup>14</sup> Сорокин М.Е. Организация и регулирование оплаты труда. – 2-е издание, переработанное и дополненное. - М.: Вузовский учебник, 2016. – С. 147

<sup>15</sup> Александрова А.Б. Заработная плата на современном предприятии. - М.: Книжный мир, 2015. – С. 112.

2. Сдельно-прогрессивная. Та продукция, которая изготовлена сверх нормы, оплачивается по более высоким расценкам.

3. Косвенно-сдельная. Применяется обычно при вспомогательных работах. В таком случае заработок вспомогательных работников зависит от зарплаты основных трудящихся и выражается в процентном соотношении.

4. Аккордная. Размер оплаты устанавливается не за конкретную операцию, а за весь комплекс работ.

Существует несколько разновидностей стимулирующей системы, позволяющих соотносить оплату с результатами деятельности работников. Она может быть нескольких видов.

1. Гарантированной. В таком случае устанавливается фиксированный процент от объема продаж.

2. Премияльной (то есть рассматривается доля в выигрыше, который был получен в результате повышения эффективности производства). Например, если организация заинтересована в продвижении какого-то одного продукта, то за него начисляется более высокий процент.

3. Пропорциональной полученному результату. То есть может быть установлена определенная денежная сумма за каждую единицу продукции. Такое особенно часто встречается в тех случаях, когда предприятие только набирает производственные мощности. Для скорейшей раскрутки используется эта разновидность.

Формы и системы оплаты труда тесно взаимосвязаны между собой. Сегодня предусматривается в основном денежная форма оплаты. Она производится в рублях. Но законодательство допускает и другую форму – неденежную. Она должна осуществляться только с согласия работника, которое он выражает в письменном виде, и составлять не более 20 % от всей суммы заработка.

Общий порядок начисления заработной платы определяется ТК РФ и другими нормативными актами, принятыми в соответствии с законом.

Однако расчет ежемесячного вознаграждения сотрудников включает в себе ряд факторов, которые влияют не только на размер зарплаты, но, и на порядок ее выплаты. Поэтому ниже будут детальнее рассмотрены составляющие этого показателя.

Формула расчета зарплаты по окладу:

$$Зп = Ор / Др \times Од + Пр - Пд - Уд \quad (1)$$

где, Зп – заработная плата,

Ор – оклад работника,  
Др – рабочие дни по календарю,  
Од – отработанные дни,  
Пр – премии,  
Пд – подоходный налог,  
Уд – удержания.

Формула расчета сдельной заработной платы:

$$Зп = Ср \times Кип + Пр + Дв - Пд - Уд \quad (2)$$

где, Зп – заработная плата,

Ср – сдельные расценки на продукцию,  
Кип – количество единиц изготовленной продукции,  
Пр – премии,  
Дв – дополнительное вознаграждение,  
Пд – подоходный налог,  
Уд – удержания.

Под удержанием подразумеваются следующие платежи: алименты на ребенка; суммы, направленные на возмещение материальных убытков; погашение предоставленного сотруднику займа; задолженность по исполнительным документам; удержание профсоюзных взносов; добровольные отчисления в пенсионный фонд; ошибочно выданные средства; дополнительные отчисления по заявлению сотрудника.

Также независимо от способа начисления заработной платы не стоит забывать об удержании суммы ранее выплаченного аванса.

При расчете заработка необходимо учитывать, что районный коэффициент применяется к фактическому заработку, т. е. до вычета подоходного налога.

Следовательно, бухгалтеру при расчете заработной платы нужно суммировать должностной оклад и другие положенные работнику выплаты и умножить полученный результат на величину коэффициента.

В отличие от учреждений государственного или муниципального подчинения, в которых вопросы оплаты труда в 2017 году останутся строго регламентированными, работодатели, не имеющего смешанного или бюджетного финансирования, имеют полное право самостоятельно разработать и закрепить на локальном уровне принципы оплаты труда своих сотрудников.

Поэтому работодатель вправе отказаться от применения единой системы оплаты труда на своем предприятии и сформировать штат-

ное расписание, установив оклады работником, основываясь на средней рыночной цене рабочей силы в данном конкретном регионе. В этом случае параметры системы оплаты труда, применяемые в отношении конкретного работника, должны быть отражены, как минимум, в трудовом договоре.

На средних и крупных предприятиях об отсутствии единой системы оплаты труда речь не идет - это, прежде всего, невыгодно и самому работодателю, поскольку затрудняет учет и расчеты, снижает мотивированность сотрудников. В этом случае система оплаты труда на предприятии устанавливается и трудовым договором с работником, и коллективным договором, и специальными нормативными актами, такими, как Положение об оплате труда и Положение о премировании, в соответствии со ст. 135 ТК РФ

Разработка отдельного документа - Положения об оплате труда - является наиболее предпочтительным вариантом, позволяя установить единые правила и принципы оплаты труда для всех сотрудников организации, позволяя регулировать ее размер в зависимости от квалификации, уровня образования и личной эффективности каждого работника<sup>16</sup>. Такое решение вопроса позволяет сделать систему оплаты труда прозрачной и максимально понятной как для работающих на предприятии, так и для проверяющих его деятельность сотрудников контролирующих органов.

#### **4.2. Порядок расчета заработной платы, доплат, оплаты отпусков, надбавок, гарантий и компенсаций**

При приеме на работу с каждым работником заключается трудовой договор. Трудовой договор составляется в двух экземплярах, каждый из которых подписывается сторонами. Один экземпляр трудового договора передается работнику, другой хранится у работодателя. Условия трудового договора могут быть изменены только по соглашению сторон и в письменной форме.

Трудовые договоры могут заключаться:

- 1) на неопределенный срок;
- 2) на определенный срок

---

<sup>16</sup> Вещунова Н. Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. - М. : Проспект, 2015. – С. 234.

Кроме трудового договора может иметь место коллективный договор, который заключается между работодателем и работниками в лице их представителей. В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя, и в трудовом договоре в этом случае достаточно дать ссылки на коллективный договор.

Если для работника работа является первой, организация обязана завести на его имя трудовую книжку. Если он уже работал ранее, он предоставляет трудовую книжку при поступлении на работу. Правила заполнения и ведения трудовых книжек установлены постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225 «О трудовых книжках» (вместе с «Правилами ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей»), постановлением Минтруда России от 10.10.2003 № 69 «Об утверждении инструкции по заполнению трудовых книжек».

Расчет заработной платы осуществляется по документам о выработке, разработанным в организации, отработанного времени.

В соответствии со ст. 133 ТК РФ месячная заработная плата работника, полностью отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже минимального размера оплаты труда.

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ), применяемый для регулирования оплаты труда (в том числе для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального страхования).

| Срок, с которого установлен МРОТ | Сумма МРОТ (руб., в месяц) |
|----------------------------------|----------------------------|
| с 1 января 2021 г.               | 12792                      |
| с 1 января 2020 г.               | 12130                      |
| с 1 января 2019 г.               | 11280                      |
| с 1 мая 2018 г.                  | 11 163                     |
| с 1 января 2018 г.               | 9489                       |
| с 1 июля 2017 г.                 | 7800                       |
| с 1 июля 2016 г.                 | 7500                       |
| с 1 января 2016 г.               | 6204                       |
| с 1 января 2015 г.               | 5965                       |
| с 1 января 2014 г.               | 5554                       |
| с 1 января 2013 г.               | 5205                       |
| с 1 июня 2011 г.                 | 4611                       |
| с 1 января 2009 г.               | 4330                       |
| с 1 сентября 2007 г.             | 2300                       |
| с 1 мая 2006 г.                  | 1100                       |

Если в организации предусмотрены премии, то порядок и условия их выплаты указываются в трудовом и (или) в коллективном договоре. Можно утвердить Положение о премировании, в котором будут указаны все необходимые сведения: основания для начисления премии, размер премии или порядок ее расчета, периодичность, круг премируемых лиц.

Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях). В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, при этом доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 % от общей суммы заработной платы.

В бухгалтерском учете расходы предприятия по оплате труда сотрудникам относятся к обычным видам деятельности организации. Чтобы обобщить информацию о расчетах с сотрудниками используют счет 70 «Расчеты с персоналом...» (табл. 4.2)

Таблица 4.2. Основные проводки по счету 70

| Операция  | Проводка |        |
|---|----------|--------|
|   | Дебет    | Кредит |
| Начисление заработной платы   |          |        |
| Заработная плата работникам, занимающимся строительством ОС           | 08       | 70     |
| Заработная плата работникам, занимающимся демонтажом оборудования     | 91       | 70     |
| Заработная плата работникам, занимающимся изобретением НМА            | 08       | 70     |
| Заработная плата работникам отдела снабжения                          | 10,15    | 70     |
| Заработная плата работникам отдела сбыта                              | 44       | 70     |
| Заработная плата работникам основного производства                    | 20       | 70     |
| Заработная плата работникам вспомогательного производства             | 23       | 70     |
| Заработная плата общепроизводственному персоналу                      | 25       | 70     |
| Начисление заработной платы АУП                                       | 26       | 70     |
| Заработная плата работникам, занимающимся ликвидацией последствием ЧС | 91       | 70     |
| Удержания из заработной платы   |          |        |
| НДФЛ  | 70       | 68     |
| Аванс за первую часть месяца  | 70       | 50     |
| Неизрасходованные подотчетные суммы                                   | 70       | 71     |
| Возмещение материального ущерба с работника                           | 70       | 73-2   |
| Алименты  | 70       | 76     |
| Погашение займа   | 70       | 73-1   |
| В пользу третьих лиц (по заявлению работника)                         | 70       | 76     |

Начисление по заработной плате отражается в кредите 70-го счета в корреспонденции с дебетом затратных счетов, таких как 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы». Компания может использовать сразу несколько затратных счетов для оформления начислений по зарплате – это будет зависеть от того, в каком подразделении заняты те или иные сотрудники, получающие зарплату.

При выплате заработной платы работникам налоговый агент, в данном случае компания-работодатель, обязан удержать и перечислить в бюджет НДФЛ. Такое удержание отражается проводкой по дебету 70 и кредиту 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет расчетов по налогу на доходы физлиц. Данная проводка уменьшает задолженность по кредиту 70 счета, то есть месячное начисление заработной платы, соответственно оставшаяся сумма закрывается непосредственно выдачей заработной платы: списанием по дебету счета 70 и по кредиту счета 50 «Касса» или 51 «Расчетный счет».

Если начисленная заработная плата не была выдана какому-то из сотрудников, то она подлежит депонированию. В этом случае сальдо 70-го счета списывается не через денежные счета, а в кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам». Через кредит того же 76-го счета, по соответствующему субсчету отражаются удержания алиментов из заработной платы конкретного работника. Если тот или иной сотрудник виновен в ущербе, нанесенном организации, причем это доказано документально, и имеется соответствующий приказ руководителя фирмы об удержании суммы ущерба из его заработной платы, то такая ситуация оформляется проводкой дебет 70 - кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Проводки по начислению заработной платы проходят по 70-му счету по итогам месяца. Выплаты и удержания могут отражаться чаще, в зависимости от установленных в организации чисел выплаты заработной платы и аванса, различных приказов руководителя, других существенных условий. Но в идеальной ситуации, если все начисления оказались верны, а расчеты с сотрудниками произведены в полном объеме, счет 70 на определенное число месяца должен оказаться нулевым. Конечно, это не всегда возможно, особенно если в компании много работников, и расчеты по зарплате довольно внушительны. Поэтому само по себе наличие остатков по счету 70, то есть ненулевого

показателя по данным синтетического учета оплаты труда каким-либо нарушением не является. Если говорить о проверке правильности расчетов по зарплатным начислениям, то провести такую ревизию можно лишь в разрезе аналитического учета оплаты труда, то есть, исследовав начисления, удержания и выплаты по каждому конкретному работнику предприятия.

Именно в разрезе каждого конкретного сотрудника фирмы ведется аналитический учет расчетов по оплате труда, то есть все выше перечисленные проводки отражаются по дебету или кредиту счета 70 в привязке к конкретному физлицу. Открыв такую аналитику по сотруднику, можно получить все данные, касающиеся начисленной ему заработной платы, в том числе по отпускным, премиям, другим начислениям, сумм удержанного у него НДФЛ, возможных дополнительных взысканий и прочих расчетов между ним и организацией-работодателем.

Увольнение работника по собственному желанию является разновидностью расторжения трудового договора. Однако заявление о расчете работник должен подать за две недели до наступления события.

Если работодатель даст согласие на увольнение без двухнедельной отработки, то расчет может быть произведен одним днем.

Следовательно, руководителю предприятия нужно издать соответствующий приказ (ст.84.1 ТК РФ). Унифицированная форма распоряжения закреплена постановлением Госкомстата.

Работник должен ознакомиться с распоряжением и поставить свою подпись. Последний рабочий день сотрудника является официальной датой расторжения трудового договора.

Выплата полагающихся сумм, включая ежемесячное вознаграждение, средний заработок за дни командировки или премию за неиспользованный отпуск, осуществляется непосредственно в день увольнения (ст.140 ТК РФ).

По итогам окончательного расчета работодатель должен выдать работнику трудовую книжку и справку 2-НДФЛ. Расчет суммы производится исходя из фактически отработанного времени.

Для того, чтобы стимулировать на повышение производительности труда некоторые организации выплачивают «тринадцатую зарплату». Это понятие сформировалось в советское время, когда работникам выдавали суммы, равные среднему заработку. Теперь они



больше напоминают вознаграждения за хорошую работу. Поэтому вторая распространенная формулировка – премия по итогам года.

Трудовое законодательство не содержит информации о подобных выплатах. В том числе, как начисляется 13 зарплата. Но статья 191 ТК РФ оговаривает возможность поощрять труд любым из следующих способов: объявить благодарность; выдать почетную грамоту или сертификат; вручить ценный подарок; наградить денежной премией.

Причем права организации не ограничены перечисленными пунктами. Возможно внедрение иных форм поощрения.

Работодатель производит начисление 13 зарплат в добровольном порядке. Произойдут подвижки в ее сторону или нет – зависит не только от результатов деятельности сотрудников, но и: возможностей организации; действующей системы вознаграждения.

Если по итогам года компания понесла убытки, дополнительное вознаграждение обычно не выплачивают. И это не нарушение.

Другая ситуация складывается при наличии пункта о ежегодном премировании во внутренних документах компании. Имеют ли право лишить 13 зарплат в этом случае? Ответ однозначный: нет. Ведь такое правило было установлено самим предприятием. Оно приняло на себя обязательство поощрять качественную работу денежным вознаграждением, для чего должен быть создан специальный финансовый задел. Если сотрудник заслужил премию, но не получил, при обращении в суд он сможет восстановить справедливость.

Понятие «тринадцатая зарплата» употребляет, в основном, только персонал в обиходе. Трудовое законодательство не регламентирует такую выплату, поэтому бухгалтерия не имеет права оформлять ее в качестве очередной зарплате сотрудника по итогам месяца, которого не существует.

Предприятие самостоятельно определяет: как насчитывается 13 зарплата; от каких показателей зависит.

Все нюансы должны быть прописаны во внутренних документах: коллективном договоре, положении о премировании, правилах трудового распорядка, уставе. Руководство устанавливает бюджет, предназначенный для подобных выплат, а бухгалтер распределяет средства.

Премии по итогам года обычно выдают перед окончанием года. Но многое зависит от: деятельности компании; способа начисления; предусмотрены ли поощрения внутренними актами.

Когда начисление зависит от количества фактически отработанных дней, правильный расчет 13 зарплаты можно сделать только в конце года.

Премию по итогам года назначает наниматель. Заранее определить сумму, предназначенную для поощрения сотрудников, не всегда возможно. Когда год удачный, прибыльный, то есть вероятность увеличить премии сотрудников. Если деятельность оказалась убыточной, то рассчитывать на получение дополнительных выплат сложно.

Обычно 13-ая зарплата равна среднемесячному заработку или установленной доле оклада (точное значение указывают во внутренних правилах компании).

Премии по итогам года обычно выдают на постоянной основе в крупных компаниях или государственных структурах. Для их выдачи нужна хорошо налаженная работа кадровых специалистов и грамотное оформление документов. Внедрение такой системы стимулирования не должно вызвать особых затруднений.

Кому именно будут начислены средства, зависит от руководителя. Поскольку 13-ая зарплата – это способ поощрения, то рассчитывать на нее смогут сотрудники, показавшие хорошие результаты в течение года и не нарушившие трудовой дисциплины.

Чем руководствоваться в отношении того, как начисляется 13 зарплата:

- Трудовой кодекс, ст. 191 – поощрения за трудовую деятельность;
- Налоговый кодекс, ст. 255 – средства, включаемые в расходы на оплату труда.

В бухгалтерии «тринадцатую зарплату» оформляют под другим названием. По документам организации она может пройти, как:

Премия по итогам года всем работникам предприятия.

Денежное вознаграждение для отдельных сотрудников за достижение высоких результатов.

Премииальные для специалистов в связи с высоким уровнем квалификации.

Важно сделать выбор до выполнения расчета 13 зарплаты.

Следующий шаг – издание приказа о предоставлении премии на бланке Т-11 или Т-11а. В тексте приводят причины принятия решения: перевыполнение нормы, повышение производительности труда, внесение предложений по экономии и т. д.

Основаниями для уменьшения выплат могут быть нарушение техники безопасности, несоблюдение трудовой дисциплины и др.

Источником выплаты 13 зарплаты может быть материальный фонд, созданный руководством с целью поощрять хороших работников.

Некоторые собственники выдают денежные средства за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (АО и ООО). Информация об этом должна быть в уставе. Она нужна для оформления бухгалтерских операций.

Счетная ошибка при начислении заработной платы – это любая арифметическая оплошность. Такое определение предлагает Роструд в разъяснениях от 1 октября 2012 года № 1286-6-1<sup>17</sup>. На него и будем делать акцент при рассмотрении вопроса. Получается, что счетной следует называть ошибку, допущенную при арифметических вычислениях размера заработной платы.

Например, при вводе в программу исходных правильных данных произошел сбой. Результат оказался некорректным. Данные могут быть неверны и по причине влияния человеческого фактора.

Является ли счетной ошибка: возникшая в результате повторного перечисления месячной суммы заработка работодателем своему сотруднику; когда при расчете заработной платы не был учтен неоплачиваемый отдых работника; бухгалтерия сделала больше вычетов по подоходному налогу, чем положено сотруднику.

Такие ситуации, согласно определению Верховного Суда РФ от 20.01.2012 № 59-В11-17<sup>18</sup> счетными признавать нельзя. Дело в том, что они допущены не в ходе тех или иных математических вычислений.

Четкое разграничение понятия счетной и не счетной ошибки важно для того, чтобы работодатель в зависимости от этого мог предпринять соответствующие меры. В том случае, когда сотруднику выдали меньше денег, чем это было положено, недостающую сумму ему следует добавить. В случае же необходимости удержания денежных средств действия работодателя будут различны в зависимости от вида допущенной ошибки.

Часть 2 статьи 137 ТК РФ гласит, что в этом случае переплаченную сотруднику сумму допустимо удержать.

---

<sup>17</sup> Письмо Федеральной службы по труду и занятости от 01.10.2012 г. №1286-6-1 О понятии счетной арифметической ошибки // Администратор образования. 2012. №24

<sup>18</sup> Определение Верховного Суда РФ от 20.01.2012 №59-В11-17 [Электронный ресурс] // Режим доступа <http://www.consultant.ru/cons/CGI/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=249802#0>

Порядок действий работодателя регламентирует часть 3 этой статьи. Компания может сделать удержание, если сотрудник: не оспаривает такое решение; согласен с основанием для удержания и размером суммы.

Произвести удержание следует в течение 1 календарного месяца после переплаты. Таким образом, сначала работодатель должен взять у сотрудника письменное разрешение на проведение обратной бухгалтерской операции. После этого – издать соответствующее распоряжение, на основании которого сделать удержание. В этом случае можно поступить и проще. Работнику достаточно подписать изданный приказ об удержании средств из его заработной платы. При этом не обязательно оформлять отдельное письменное разрешение. Ч. 1 ст. 138 ТК РФ и разъяснения Минздравсоцразвития от 16 ноября 2011 года № 22-2-4852<sup>19</sup> указывают на следующий важный момент: размер удержанной суммы не может быть больше, чем 20% от выплаты работнику за вычетом подоходного налога.

А как же поступить, если работник не дает письменного согласия на удержание средств из-за счетной ошибки при начислении заработной платы? В этом случае на основании статьи 248 ТК РФ работодатель может идти в суд.

Если при выплате сотруднику его заработка была допущена ошибка, которую к счетной отнести нельзя, работодатель должен знать: в случае несогласия работника на удержание излишней суммы вернуть средства будет невозможно даже в судебном порядке. Единственный вариант – получить письменное согласие работника на удержание выплаченной сверх положенного денежной суммы.

Работа любого предприятия предполагает отражение проведенных операций. Для этого создается План счетов бухучета. Он подразделяется на различные разделы: активные, пассивные и активно-пассивные счета. Существует два типа учета счетов: синтетический и аналитический. Эти две формы имеют весьма существенные отличия.

### **Функции методов учета**

Все сведения о

Синтетический метод необходим для составления баланса. Он требуется для нормального прохождения всех проверок.

---

<sup>19</sup> Письмо Минздравсоцразвития России от 16.11.2011 №22-2-4852 «О размере удержаний из заработной платы работника» // Официальные документы в образовании. 2012. №4.

Аналитический метод позволяет быстро получать всю необходимую информацию по конкретному сотруднику. К примеру, можно посмотреть, сколько выплат по больничному листу сделано определенному служащему.

Синтетический у

-Зарплата (корреспонденция – счета по затратам на производство).

-Выплата отпускных и вознаграждений из сформированного резерва (счет 96 «Резервы будущих расходов»).

-Начисление пособий по социальному страхованию пенсий и прочих расходов подобного типа (корреспонденция – счет 69 «Расчеты по соцобеспечению»).

-Выплаты аукционерам (корреспонденция – «Прибыль, которая не была распределена»).

В дебете счета 70 отображаются следующие суммы: зарплаты, премии и пособия, пенсионные отчисления, налоговые начисления, платежи, выполняемые на основании исполнительных документов, удержания.

### **4.3. Нормативно-правовое регулирование учета оплаты труда, документы личного состава**

В табл. 4.3 показаны формы первичных документов по учету рабочего времени и расчетов с персоналом заработной плате.

Таблица 4.3. Унифицированные формы первичных документов по учету рабочего времени и расчетов по оплате труда

| Наименование   | Форма |
|--|-------|
| Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда   | Т-12  |
| Табель учета рабочего времени  | Т-13  |
| Расчетно-платежная ведомость   | Т-49  |
| Расчетная ведомость  | Т-51  |
| Платежная ведомость  | Т-53  |
| Журнал регистрации платежных ведомостей  | Т-53а |
| Лицевой счет   | Т-54  |
| Лицевой счет (свт)   | Т-54а |
| Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику  | Т-60  |
| Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)                            | Т-61  |
| Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы | Т-73  |

Так как, повременный заработок зависит от количества отработанного времени, то работодатель обязан вести таблицу учета рабочего времени.

Документ подлежит ежедневному заполнению. В таблице отображается следующая информация: количество отработанных часов за день, количество ночных часов, количество часов, отработанных в праздники или во время выходных, пропуски работы: из-за болезни, в связи с отпуском, выходными днями.

Табель учета является основным документом, который отвечает за правильность начисления заработной платы работникам. Поэтому этот документ должен соответствовать унифицированной форме № Т-13.

Табель должен содержать все необходимые реквизиты и быть правильно заполненным. Параллельно по каждому сотруднику ведется аналитический учет заработной платы.

Для этого бухгалтерия предприятия использует лицевые счета работников (форма Т-54). Этот документ заводится на каждого работника с момента его официального трудоустройства.

Заполнение лицевого счета производится на протяжении всего календарного года. После чего бухгалтерия закрывает старый и открывает новый счет на будущий год.

Период хранения этих документов составляет 75 лет. Данные о доходах работника берутся с таких документов: табель учета рабочего времени; наряд на сдельную работу; больничный лист; приказ о премировании; распоряжение о выдаче материальной помощи; заявление о предоставлении налоговых вычетов; исполнительный лист; иные документы.

При начислении заработной платы лицам, которые находятся на окладе, на предприятии должно быть разработано штатное расписание.

Здесь отображаются должностные оклады в зависимости от категории сотрудника. Что касается сдельного заработка, то здесь все зависит от объема выполненной работы. Как следствие предприятие должно использовать соответствующие расценки в отношении производимой работы и ее объемов. Форму учетных документов предприятие может разрабатывать самостоятельно. Допускается использование следующей первичной документации: акт выполненной работы; наряд; маршрутный лист.

Накануне выплаты заработной платы работодатель должен уведомить каждого сотрудника: из чего состоит ежемесячное вознаграждение; о размере всех сумм, начисленных работнику; на что и в каких размерах производились удержания; об общей сумме выплаты.

Работодатель может использовать унифицированную форму расчетной ведомости (форма Т-49) или разработать собственный образец документа.

#### **4.4. Документальное оформление работ и выплат по договорам гражданско-правового характера**

Помимо трудовых договоров организация может заключить гражданско-правовой договор с физическим лицом для выполнения работ, оказания услуг (глава 39 ГК РФ, глава 37 ГК РФ) или договор авторского заказа.

Договор гражданско-правового характера может быть заключен с работником организации или же с гражданином, который не состоит с организацией в трудовых отношениях.

Вне зависимости от вида договора исполнитель работ не зачисляется в штат организации, записи в трудовую книжку не вносятся, приказ о приеме на работу не оформляется, табель учета рабочего времени не ведется.

Предметом договора является конкретный результат работы или оказанная услуга, по итогам которой оформляется акт.

Акт составляется в произвольной форме или можно воспользоваться формой, предусмотренной для приемки работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы (форма № Т-73).

Оплата производится за результат, порядок и сроки оплаты предусматриваются исключительно условиями заключенным договором.

Если договор заключен с сотрудником организации, то сумма вознаграждения отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», если с физическим лицом, не состоящим в штате организации - по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

#### 4.5. Учет удержаний из сумм начисленной оплаты труда

Работодатель вправе производить удержания из заработной платы. ТК РФ удержания подразделяются на три группы:

- обязательные (НДФЛ и исполнительные листы);
- по инициативе организации (ранее выданный аванс, задолженность по подотчетным суммам, материальный ущерб, нанесенный работодателю, заем и др.);
- по заявлению работника.

В соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации возложены на налогового агента. Налоговыми агентами по НДФЛ признаются российские организации, индивидуальные предприниматели, применяющие как общий режим налогообложения, так и специальные режимы налогообложения, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил определенные виды доходов.

Налоговый агент исчисляет, удерживает у налогоплательщика НДФЛ и перечисляет в бюджет в порядке, установленном главой 23 НК РФ.

Удержание НДФЛ в бухгалтерском учете отражается записью:  
Дт 70            Кт 68-НДФЛ

Согласно статье. 109 Семейного кодекса РФ в организации, в которой трудится сотрудник, обязанный уплачивать алименты, организация должна ежемесячно производить **удержания из зарплаты работника** и переводить их лицу, получающему алименты.

Существует закрытый перечень доходов, с которые не производятся удержания из заработной платы в счет уплаты алиментов. К ним относятся:

- денежные суммы, выплачиваемые в возмещение вреда, причиненного здоровью;
- компенсационные выплаты, выплачиваемые в связи со служебной командировкой, с переводом, приемом или направлением на работу в другую местность и др.;



- денежные суммы, выплачиваемые организацией в связи с рождением ребенка, со смертью родных, с регистрацией брака;
- средства материнского (семейного) капитала.

Размер удержания по исполнительному листу из зарплаты зависит от количества детей, которым причитаются алименты:

- на одного несовершеннолетнего ребенка – 25% от дохода работника;
- на двоих – 33%;
- на троих и более – 50%.

На рисунке представлена схема удержания алиментов.



Схема удержания алиментов

#### 4.6. Учет выплаты заработной платы и депонированных сумм

Заработная плата выдается из кассы организации по расходным кассовым ордерам, платежным или расчетно-платежным ведомостям. Организация может перечислять заработную плату в безналичном порядке путем перечисления средств на банковские счета работников.

При выдаче наличными средствами следует помнить, средства, снятые с расчетного счета организации для выплаты заработной платы, могут храниться в кассе организации (и соответственно, выдаются работникам) в течение 5 рабочих дней, включая день получения денег в банке.

Заработная плата выдается только тому работнику, который указан в ведомости или по доверенности другому лицу, оформленной в соответствии с действующим законодательством. В этом случае перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Лицо, имеющее доверенность, расписывается в ведомости, а доверенность остается у кассира и прикладывается к ведомости.

Выдача работникам заработной платы отражается записью:

Дт 70      Кт 50

По истечении установленного срока кассир должен в расчетно-платежной (или платежной) ведомости против фамилии лиц, не получивших зарплату, сделать отметку: «Депонировано». После этого составляется реестр депонированных сумм, а в конце ведомости делается надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах.

После того, как кассир отметит депонированные суммы в ведомости, в учете делается запись:

Дт 70      Кт 76-4

Депонированные суммы подлежат сдаче в банк (на всю сумму оформляется расходно-кассовый ордер):

Дт 51      Кт 50

Для выдачи ранее депонированной суммы денежные средства снимаются с расчетного счета организации, приходятся в кассу и затем выдаются сотруднику. При получении работником депонированной суммы (уже по расходному кассовому ордеру) делается запись:

Дт 76-4    Кт 50

#### **4.7. Синтетический и аналитический учеты расходов по оплате труда**

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям (долям) и другим ценным бумагам данной организации, осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету - удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Аналитический учет по счету 70 ведется по каждому работнику организации.

#### 4.8. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов до 1 января 2017 года регулировался Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», а с 1 января 2017 года – главой 34 «Страховые взносы» Налогового кодекса РФ.

Страховые взносы уплачиваются в рублях и копейках, т.е. без округления полученных сумм (п. 5 ст. 431 НК РФ) (табл. 4.4).

Порядок исчисления взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний регулируется Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Таблица 4.4. Бухгалтерские проводки по учету страховых взносов

| Содержание операции   | Первичные документы                | Корреспонденция счетов |      |
|---|------------------------------------|------------------------|------|
|   |                                    | Дт                     | Кт   |
| Начислены страховые взносы на заработную плату основных производственных рабочих:                     | Расчет бухгалтерии                 |                        |      |
| ФСС   |                                    | 20                     | 69-1 |
| Пенсионный фонд   |                                    | 20                     | 69-2 |
| ФФОМС   |                                    | 20                     | 69-3 |
| ФСС - страховые взносы от (НС и ПЗ)   |                                    | 20                     | 69-4 |
| Начислены страховые взносы на заработную плату управленческого персонала организации:                 | Расчет бухгалтерии                 |                        |      |
| ФСС   |                                    | 26                     | 69-1 |
| Пенсионный фонд   |                                    | 26                     | 69-2 |
| ФФОМС   |                                    | 26                     | 69-3 |
| ФСС - страховые взносы от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (НС и ПЗ) |                                    | 26                     | 69-4 |
| Перечислены страховые взносы с расчетного счета, в том числе:   | Платежные поручения, выписка банка |                        |      |
| в ФСС   |                                    | 69-1                   | 51   |
| Пенсионный фонд   |                                    | 69-2                   | 51   |
| в ФФОМС   |                                    | 69-3                   | 51   |
| ФСС - страховые взносы от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (НС и ПЗ) |                                    | 69-4                   | 51   |

## Порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности

При временной нетрудоспособности работодатель выплачивает работнику пособие по временной нетрудоспособности в соответствии с федеральными законами (ст. 183 ТК РФ).

Размеры пособий по временной нетрудоспособности и условия их выплаты устанавливаются федеральными законами.

Порядок назначения, исчисления, выплаты пособий по временной нетрудоспособности регулируется:

- Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»;

- постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375 «Об утверждении Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Согласно ст. 13 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» пособие по временной нетрудоспособности выплачивается на основании больничного листа. Порядок выдачи листков нетрудоспособности и его форма утверждены следующими документами:

• приказ Минздравсоцразвития России от 29.06.2011 № 624н «Об утверждении Порядка выдачи листков нетрудоспособности»;

• приказ Минздравсоцразвития России от 26.04.2011 № 347н «Об утверждении формы бланка листка нетрудоспособности».

Обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством подлежат граждане Российской Федерации, постоянно или временно проживающие на территории Российской Федерации иностранные граждане и лица без гражданства, а также иностранные граждане и лица без гражданства, временно пребывающие в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов):

- 1) лица, работающие по трудовым договорам;
- 2) государственные гражданские служащие, муниципальные служащие;
- 3) иные лица, предусмотренные ст. 2 Закона № 255-ФЗ.

Обеспечение застрахованных лиц пособием по временной нетрудоспособности осуществляется в случаях:

1) утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы, в том числе в связи с операцией по искусственному прерыванию беременности или осуществлением экстракорпорального оплодотворения (далее - заболевание или травма);

2) необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;

3) карантина застрахованного лица, а также карантина ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;

4) осуществления протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;

5) долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения.

#### Алгоритм расчета пособия:

1. Определяем расчетный период.
2. Подсчитываем заработок за расчетный период.
3. Рассчитываем среднедневной заработок сотрудника.
4. Корректируем сумму среднедневного заработка в зависимости от стажа работника.
5. Подсчитываем итоговую сумму пособия.
6. Делим сумму пособия между компанией и ФСС.

По общему правилу пособия выплачиваются за счет средств Фонда социального страхования. В случаях, когда временная нетрудоспособность связана с болезнью, травмой сотрудника, с операцией по искусственному прерыванию беременности или осуществлением экстракорпорального оплодотворения, первые три дня временной нетрудоспособности оплачиваются за счет средств работодателя.

**Общий порядок расчета пособия выглядит следующим образом:**

1. Определяем средний заработок:

Определяем заработок за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, в том числе за время работы у другого работодателя.

В заработок включаются только те виды выплат и иных вознаграждений в пользу работника, на которые начислены страховые взносы (п. 2 ст. 14 Закона № 255-ФЗ), в том числе за время работы у другого работодателя. Предыдущий работодатель обязан выдать справку о сумме заработка в день прекращения работы или по письменному заявлению. Форма справки о сумме заработной платы утверждена приказом Минтруда РФ от 30.04.2013 № 182н.

Если на момент расчета суммы пособия работник не представил справку от предыдущего работодателя, то пособие будет рассчитано исходя из тех сведений, которые имеются у текущего работодателя. После представления справки о сумме заработка пособие пересчитывается. Работодатели несут ответственность за достоверность данных, которые они указывают в справке о зарплате. В случае невозможности получить справку у предыдущего работодателя, работник вправе обратиться к текущему работодателю с заявлением о направлении запроса в Пенсионный фонд.

Средний заработок принимается равным МРОТ в случаях:

- если застрахованное лицо в вышеуказанные периоды (два года) не имело заработка;
- если средний месячный заработок в расчетном периоде ниже минимального размера оплаты труда, установленного на дату наступления страхового случая.

2. Определяем среднедневной заработок для исчисления пособия по временной нетрудоспособности путем деления суммы заработка в порядке, описанном в п. 1 на 730.

3. Определяем размер дневного заработка, исходя из которого будет рассчитываться пособие.

Предельная величина выплат за расчетный период, которая учитывается при расчете пособий в **2015** г., составляет 1 192 000 руб. (568 000 за 2013 г. + 624 000 за 2014 г.).

$$1\ 192\ 000\ \text{руб.} / 730 = 1632,88\ \text{руб.}$$

Предельная величина выплат за расчетный период, которая учитывается при расчете пособий в **2016** г., составляет 1 294 000 руб. (624 000 за 2014 г. + 670 000 за 2015 г.).

$$1\ 294\ 000\ \text{руб.} / 730 = 1772,60\ \text{руб.}$$

Предельная величина выплат за расчетный период, которая учитывается при расчете пособий в **2017** г., составляет 1 388 000 руб. (670 000 за 2015 г. + 718 000 за 2016 г.).

$$1\ 388\ 000\ \text{руб.} / 730 = 1901,37\ \text{руб.}$$

Предельная величина выплат за расчетный период, которая учитывается при расчете пособий в **2018** г. Составляет 1 473 000 руб. (718 000 за 2016 г. + 755 000 за 2017 г.).

1473 000 руб. / 730 = 2017,81 руб.

Средний дневной заработок для расчета пособий, исчисленный в п. 2, не должен превышать 1 632,88 руб. в 2015 году, 1772,60 руб. в 2016 году, 1901,37 руб. в 2017 году и 2017,81 руб. в 2018 году.

4. Рассчитываем пособие:

Общая величина пособия = Сумма дневного заработка (п. 3) x кол-во календарных дней временной нетрудоспособности.

5. Необходимо помнить, что пособие по временной нетрудоспособности в случае болезни или травмы работника выплачивается в размере:

- 100% среднего заработка, если страховой стаж работника 8 и более лет;
- 80% среднего заработка, если страховой стаж работника от 5 до 8 лет;
- 60% среднего заработка, если страховой стаж работника до 5 лет.

Таблица 4.5. Бухгалтерские проводки по операциям, связанным с пособием по временной нетрудоспособности

| Содержание операции   | Первичные документы  | Корреспонденция счетов |         |
|---|--|------------------------|---------|
|   |  | Дт                     | Кт      |
| Начисление пособия по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС                            | Больничный лист,<br>Справка о заработке,<br>Расчет бухгалтерии | 69                     | 70      |
| Начисление пособия по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя (первые три дня)  | Больничный лист,<br>Справка о заработке,<br>Расчет бухгалтерии | 20                     | 70      |
|   |  | 26                     | 70      |
|   |  | 44                     | 70      |
| Удержана сумма НДФЛ (в случаях, предусмотренных главой 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц») | Расчет бухгалтерии   | 70                     | 68-НДФЛ |
| Выплачено пособие по временной нетрудоспособности   | Платежное поручение,<br>Расходно-кассовый ордер                | 70                     | 50,51   |
| Получено от ФСС (в случае обращения работодателя)   | Банковская выписка   | 51                     | 69      |

## Вопросы для самоконтроля

1. Какие формы оплаты труда могут быть предусмотрены организациями?
2. Какие бухгалтерские записи делаются при начислении заработной платы работникам?
3. В каком порядке учитываются суммы вознаграждений по гражданско-правовым договорам?
4. Каковы предельные размеры удержаний из заработной платы?
5. Каков порядок выдачи заработной платы из кассы организации?
6. По истечении какого срока не выданная заработная плата подлежит депонированию?
7. Какие бухгалтерские записи делаются при начислении пособия по временной нетрудоспособности?



## Тема 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ВЫПУСК ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

### Основные нормативные документы

*Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально - производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н)*

*Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).*

### 5.1. Классификация производственных затрат

В современной российской экономике одно из слагаемых эффективности отечественных предприятий – наличие у них способностей быстро адаптироваться к изменяющемуся рынку и, рационально используя знания и законы рынка, усиливать свои конкурентные позиции.

Согласно Портеру, предприятие может выдержать конкуренцию:

- либо поддерживая низкие затраты – лидерство в издержках;
- либо предлагая превосходящую конкурентов продукцию (услуги) – дифференциация продукции (услуг).

Эти стратегии принципиально разные и соответственно требуют различных подходов к управлению затратами.

Согласно статистическим данным около 80% предприятий опираются на стратегию лидерства в издержках, и лишь 20% считают, что потребителям необходимо предлагать продукцию, превосходящую конкурентов.

Бесспорен факт, что эффективность работы предприятия, его прибыльность и рентабельность зависят от издержек производства.

**Издержки производства** занимают доминирующее место в числе показателей производственной деятельности предприятия. К

издержкам производства относят затраты, расходы на применяемые факторы производства, используемые производственные ресурсы. Это стоимость природных ресурсов, средств производства, трудовых ресурсов, информационных ресурсов, использованных в процессе производства продукции.

Таким образом, **издержки производства** – это стоимостное выражение всех затрат производственных факторов, необходимых предприятию для своей деятельности. Общие, совокупные издержки производства, называют **валовыми**.

В мировой практике различают фактические (бухгалтерские) и вмененные (экономические) издержки производства.

Для предприятий России характерным является бухгалтерский подход к оценке затрат.

К **бухгалтерским** относят реальные, зафиксированные в бухгалтерской документации и отчетности, издержки, расходы. **Вмененные** (экономические) издержки представляют собой затраты, не учтенные в бухгалтерской отчетности, в т.ч. упущенные возможности. Имеются в виду либо понесенные расходы, не включенные в бухгалтерскую калькуляцию затрат, либо упущенная возможность лучшего использования своих ресурсов, что позволило бы снизить затраты, избежать дополнительных издержек, достичь экономии.

В советской и постсоветской российской экономической практике валовые издержки известны под названием «себестоимость», то есть собственные затраты производителя, стоимость продукции для самого себя (7).

Иногда наряду с собственно производственными затратами к издержкам относят и затраты, связанные с продажей произведенной продукции. В этом случае следует говорить о суммарных **издержках производства и обращения**.

Издержки предприятия отражают текущие затраты на производство и реализацию товара (продукции, работ, услуг).

По роли в процессе воспроизводства затраты предприятия делят на три вида:

- на производство и реализацию продукции, т.е. текущие затраты (эта группа затрат представляет себестоимость продукции и отражает затраты простого воспроизводства);
- на расширение производства, т.е. расходы на прирост основного и оборотного капитала, а именно в инвестиции;

- на содержание и создание объектов социально-культурного назначения.

Себестоимость промышленной продукции – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является важнейшим синтетическим качественным показателем, так как в нем отражаются все стороны хозяйственной деятельности организации, эффективность использования ресурсов, рациональность организации производства, труда, управления. Именно себестоимость продукции, характеризуя затраты предприятия на производство, является наилучшим мерилем того, насколько рационально используются организацией основные фонды, материальные и трудовые ресурсы.

От уровня себестоимости продукции зависит прибыль. Чем меньше себестоимость производимой продукции, тем выше конкурентоспособность предприятия, доступнее производимая продукция для покупателей или оказываемые услуги для заказчиков, ощутимее экономический эффект от продажи продукции (оказания услуг, выполнения работ).

Себестоимость продукции служит базой для исчисления продажных (отпускных) цен и формирования финансовых результатов. Поэтому систематическое снижение себестоимости продукции – необходимое условие повышения экономической эффективности производства. От уровня себестоимости зависят финансовые результаты деятельности предприятия темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

При планировании, учете и анализе себестоимости продукции (работ, услуг) рассматривают затраты на производство и на реализацию. Таким образом, **затраты** – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Во-первых, затраты характеризуются денежной оценкой всех ресурсов, используемых при производстве и реализации продукции; во-вторых, затраты имеют целевую установку, т.е. они связаны с производством и реализацией продукции; в-третьих, затраты относятся к определенному периоду времени, т.е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

С 2002 года в России понятие «себестоимость» прямого нормативного регламента не имеет, а состав затрат, включаемый в себестоимость, регламентируется Налоговым кодексом РФ и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организаций», которые определяют издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли предприятия, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

На основе Налогового кодекса РФ и Положения по бухгалтерскому учету министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и другие организации разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий.

В основе расчетов себестоимости продукции лежат затраты, разнородные по своему составу и экономическому назначению, роли в изготовлении и реализации продукции и другим признакам. Все это вызывает необходимость их классификации.

Именно классификация затрат позволяет организовать более правильное их планирование, учет и анализ затрат и на этой основе выявить резервы снижения издержек производства.

В практике планирования, учета и анализа затрат используют различные признаки их классификации, но наиболее распространенными являются следующие:

**1) по экономическим элементам:**

- материальные затраты (в т.ч. сырье и основные материалы, покупные

изделия, вспомогательные материалы, топливо и энергия со стороны);

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация основных фондов;

- прочие затраты

**2) по калькуляционным статьям:**

- сырье и материалы;

- возвратные отходы (вычитаются);

- полуфабрикаты;

- затраты на основную заработную плату производственных рабочих;

- дополнительная заработная плата;
- единый социальный налог и страховой тариф;
- расходы на подготовку производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

**3) по способу отнесения** на себестоимость продукции выделяются прямые и косвенные расходы.

Прямые затраты непосредственно связаны с изготовлением определенного вида продукции и непосредственно относятся на ее себестоимость. Это заработная плата рабочих, сырье, материалы и т.д.

Косвенные затраты не могут быть отнесены к выпуску определенного изделия, так как они связаны с работой цеха или предприятия в целом (см. рисунок).

Поэтому они распределяются между различными видами продукции пропорционально тому или иному условному измерителю. В качестве измерителя чаще всего выступает заработная плата основных рабочих.

**4) по степени зависимости от изменения объема производства** затраты делятся на пропорциональные и непропорциональные. Пропорциональные затраты (условно-переменные) – это затраты, сумма которых зависит непосредственно от изменения объема производства (заработная плата производственных рабочих, затраты на сырье, материалы и т.п.). Непропорциональные затраты (условно-постоянные) – это затраты, абсолютная величина которых при изменении объема производства не изменяется или изменяется незначительно (амортизация зданий, топливо для отопления, энергия на освещение помещений, заработная плата управленческого персонала).

В свою очередь, постоянные (непропорциональные) издержки подразделяются на стартовые и остаточные. К стартовым относится та часть постоянных издержек, которые возникают с возобновлением производства и реализации продукции. К остаточным относится та часть постоянных издержек, которые продолжает нести предприятие несмотря на то, что производство и реализация продукции на какое-то время полностью останавливается. Сумма постоянных и переменных издержек составляет валовые издержки предприятия.



Классификация косвенных (накладных) расходов

## 5.2. Методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для конкретного хозяйствующего субъекта обуславливается многими факторами. Эффективность использования выбранного метода определяется степенью достижения целей, поставленных на этапе планирования производства.

В настоящее время российская система нормативного регулирования предусматривает, по крайней мере, два варианта организации учета затрат. Первый из них – традиционный калькуляционный вариант, при котором калькулируется полная фактическая производственная себестоимость. Второй вариант предполагает деление затрат на производственные (обусловленные ходом производственного процесса) и периодические (связанные с длительностью отчетного периода). Производственные в свою очередь подразделяются на прямые и косвенные производственные затраты. В конце отчетного периода косвенные производственные затраты подлежат распределению. Периодические затраты (условно-постоянные) не включаются в себестоимость, а списываются в конце отчетного периода на уменьшение выручки от продаж продукции (работ, услуг), что является признаком использования элементов системы «директ-костинг».

Основные методы учета и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, позаказный, попередельный.

Нормативный метод основан на составлении нормативной калькуляции о действующим на начало календарного периода нормам и последующем выявлении в течение производственного цикла изготовления изделий отклонений от этих норм и нормативов.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий).

При этом методе затраты цехов учитываются по отдельным заказам и статьям калькуляции, а затраты сырья, материалов, топлива, энергии – по отдельным группам. Вся первичная документация составляется с обязательным указанием номеров (шифров) заказов. Фактическая себестоимость единицы изделия или работ определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат по заказу на количество изготовленных по этому заказу изделий.

При попередельном методе затраты на производство продукции учитываются по цехам (переделам, фазам, стадиям) и статьям расходов. Перечень переделов (фаз, стадий производства), по которым осуществляется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, порядок определения калькуляционных групп продукции и исчисления себестоимости незавершенного производства или ее оценки устанавливаются в отраслевых инструкциях.

Теория и практика отечественной системы калькулирования в условиях развивающихся рыночных отношений нуждается в изучении зарубежного опыта в данной области.

За рубежом широко применяется калькулирование себестоимости продукции по системам «стандарт-кост» и «директ-костинг».

Система «стандарт-кост» трактуется как инструмент контроля, направленный на регулирование прямых издержек производства.

В основе системы «стандарт-кост» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов: 1) основные материалы; 2) оплата труда производственных рабочих; 3) производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.); 4) коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Таким образом, «стандарт-кост» - это система оперативного управления и контроля за ходом производственного процесса и затратами на производство, а также система анализа причин, в силу которых образовалась разница между стандартной и фактической себестоимостью продукции и выручкой от ее реализации.

Другим направлением обогащения калькуляционного учета считается разработка системы учета «директ-костинг».

При системе «директ-костинг» себестоимость продукции планируется и учитывается в части одних лишь переменных затрат. По своему характеру они являются производственными и в стоимость продукта их включают преимущественно прямым путем. Постоянные же затраты в себестоимость продукции не включают, а списывают на результаты деятельности того периода, когда они возникли. Разница между суммой продаж и переменными затратами представляет собой маржинальный подход предприятия. Он помогает определить цену безубыточной реализации продукции, а также проводить анализ взаимосвязи и соотношения затрат, объема реализации и прибыли.



Важным моментом в развитии калькуляционного учета можно считать организацию учета затрат в разрезе центров ответственности. Центры ответственности были задуманы как новое дополнение к системе учета «стандарт-кост». Такая организация учета стала давать возможность использовать возникающие отрицательные и положительные отклонения фактических затрат при оценке работы тех или иных менеджеров. Это привело к формированию концепции центров ответственности, т.е. определение степени ответственности определенных физических лиц за результаты своей работы.

Возможное направление организации учета производственных издержек – учет затрат по местам их возникновения. Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например конструкторское бюро, отдел технического контроля, плановый, финансовый отделы и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Они часто подразделяются на места возникновения главных затрат и места возникновения вспомогательных затрат. Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону. Все подразделения, производящие продукт (оказывающие услуги) для внутреннего потребления, относятся к местам возникновения вспомогательных затрат.

Для каждого места возникновения затрат устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки (базы распределения издержек). Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить:

- действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений;
- распределение накладных издержек между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

В настоящее время альтернативной калькуляционной подсистемой управленческого учета, позволяющей минимизировать издержки, повысить качество продукции (товаров, работ, услуг) и максимизировать прибыль, является японская методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции Just-in-time (JIT) (в переводе с английского и японского – точно в срок, вовремя).

Названная калькуляционная подсистема в настоящее время широко применяется в крупных и средних японских организациях (компании «Тойота», «Панасоник» и др.), ее элементы используются в европейских и американских компаниях (корпорации «Кока-Кола», «Макдональдс» и пр.).

Один из основных принципов японской методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции состоит в безотходном производстве, базирующемся на оперативном планировании и бесперебойном, почти мгновенном снабжении материалами, сырьем, деталями. Таким образом, сущность калькуляционной подсистемы JIT состоит в организации поточного безотходного производства мелкими партиями.

Одной из важнейших задач управления является модификация методологии учета затрат и калькулирования себестоимости новых продуктов. Для решения этой задачи наиболее перспективно применение системы «таргет-костинг» (target costing).

Система «таргет-костинг» – это целостная концепция управления, поддерживающая стратегию снижения затрат и реализующая функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля затрат и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с рыночными реалиями.

Идея, положенная в основу системы «таргет-костинг», может быть представлена в виде следующей формулы ценообразования:

Себестоимость + Прибыль = Цена,

которая в системе «таргет-костинг» трансформировалась в равенство:

Цена – Прибыль = Себестоимость.

Эта формула позволяет получить инструмент превентивного контроля и экономии затрат на стадии проектирования.

Система «таргет-костинг» в отличие от традиционных способов ценообразования предусматривает расчет себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена

определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

Преимущества такого подхода состоят в следующем. Во-первых, итеративный подход к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося себестоимости. Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые, нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления. Во-вторых, необходимость постоянно придерживаться цели иметь конкретную себестоимость ограждает менеджеров от искушения применить более дорогостоящую технологию или материал, так как это неизбежно приведет к новому витку перепроектирования продукта.

Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений. Схематическое изображение процесса управления по целевой себестоимости («таргет-костинг»).

С одной стороны, правильно определить целевую себестоимость изделия или услуги невозможно без глубокого маркетингового исследования текущего состояния рынка и его перспектив. С другой стороны, приведение сметной стоимости в соответствие с целевой себестоимостью предполагает наличие высокого уровня профессиональных знаний у менеджеров, проектировщиков и бухгалтеров – специалистов по управленческому учету.

Все участники процесса ценообразования преследуют одну цель – ликвидировать разницу между сметной и целевой себестоимостью. Количественное вычисление величины целевого сокращения затрат осуществляется в четыре этапа:

- определение возможной цены реализации за единицу (элемент) рассматриваемой продукции или услуги;
- исчисление целевой себестоимости продукции (за единицу и в целом);

- сравнение целевой и сметной себестоимости продукции для установления величины необходимого (целевого) сокращения затрат;
- перепроектирование продукта и одновременное внесение улучшений в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Использование системы «таргет-костинг» при калькулировании себестоимости новых (инновационных) продуктов, а также в сфере услуг особенно перспективно. Сутью данного метода является то, что функции маркетинга и проектирования реализуются совместно, а на «выходе» системы получается продукт, имеющий максимально отвечающие ожиданиям потребителей характеристики и наиболее вероятную цену реализации. «Таргет-костинг», в отличие от других методов учета затрат и калькулирования себестоимости, поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта, т.е. является стратегическим, а не сугубо операционным инструментом.

Продолжающееся усиление конкуренции на мировых рынках приобрело в настоящее время наибольшие масштабы, потребовало появления адекватных управленческих корпоративных систем. Точная информация о себестоимости продукции и услуг, контроль над затратами, объективные методы измерения эффективности бизнеса сейчас значимы как никогда.

Современные предприятия постоянно улучшают качество своей продукции, снижают затраты на содержание производственных запасов, широко используют информационные технологии и быстро внедряют новые виды продукции и инновации. Характерным является продолжающееся сокращение жизненного цикла товаров в связи с ростом сектора высоких технологий.

Кроме того, прямые расходы занимают все меньший удельный вес в себестоимости продукции современных предприятий, в то время как накладные расходы, напротив, увеличиваются.

Тенденция развития новых технологий и ужесточения глобальной конкуренции поставила под вопрос правомерность использования учетных приемов и допущений, сформированных более 50 лет назад. Автоматизация производства, снижение размера производственных запасов и непрерывное совершенствование технологического процесса вызывают быстрое снижение трудовых затрат в составе себестоимости товаров. В технологичных отраслях доля таких затрат в насто-

ящее время не превышает 5-10%. Трудовые издержки все чаще рассматриваются как постоянные затраты.

Таким образом, одной из важных задач в организации аналитической работы является полная локализация прямых затрат по объектам (продуктам) и учет косвенных затрат, обеспечивающих наиболее достоверное их распределение по данным объектам. Точность информации о расходах на производство продуктов повышается при максимальном размежевании в учете расходов, относящихся к отдельным объектам. Наилучшей же локализации расходов можно добиться при максимальном совпадении объектов учета затрат и калькуляции (продуктов). Наиболее достоверные результаты могут быть обеспечены там, где все затраты непосредственно учитываются по объектам калькуляции прямым путем, т.е. когда на предприятии производится продукт одного вида.

Однако методология исчисления полной себестоимости предполагает распределение косвенных расходов на разные продукты. Проблема их распределения возникает на большинстве современных предприятий и не позволяет добиться абсолютной точности значения себестоимости. При организации учетно-аналитической работы необходимо обеспечить разукрупнение и, возможно, более полный учет косвенных расходов непосредственно по центрам затрат с последующим их распределением между продуктами

В течение последних десятилетий в специальной литературе ведется поиск наиболее адекватных способов распределения косвенных расходов. Было предложено и апробировано более двадцати показателей, выступающих в качестве базы распределения. Практика показывает, что применение тех или иных способов зависит от отраслевых особенностей предприятия и степени сложности таких расчетов.

Кроме того, структура себестоимости и затратообразующие факторы в большей степени определяются совершенствованием техники и технологии производства, ростом механизации и автоматизации.

Выбор способа распределения косвенных затрат определяет достоверность расчета затрат единицы продукции.

Факторы, влияющие на выбор базы распределения косвенных расходов, целесообразно подразделить на технологические и организационные

Технологические факторы определяют участие средств производства в формировании продукта, структуру себестоимости, величини-

ну и соотношение отдельных ее элементов, взаимосвязь составных частей затрат. Разные комплексы затрат требуют применения различных баз распределения. Выявление наиболее значимых затратообразующих факторов позволяет повысить достоверность расчетов и адекватность результатов условиям производства и рынка. Значительные величины косвенно распределяемых затрат требуют более точного распределения, небольшие суммы могут быть распределены упрощенными способами без существенного искажения информации.

Организационные факторы обуславливают порядок учета косвенных расходов в местах возникновения и центрах затрат, выбор показателя распределения и последовательность проведения расчетов. Организация прямого учета косвенных расходов в местах их возникновения, позволяющая приблизить объекты расчета к соответствующим группировкам косвенных затрат, дает более точные результаты. Разделение крупных комплексов затрат на более однородные составные части позволяет точнее определить направленность затрат и базу их распределения, которая должна иметь высокий коэффициент корреляции с изменением соответствующих затрат. В целях элиминирования влияния условного распределения затрат целесообразно использовать стабильную в течение длительного времени базу распределения. Ее замена должна иметь место в случае заметного изменения производственно-технологических или стоимостных характеристик изготовления продукта.

Распределение косвенных расходов может быть произведено двумя методами. В первом случае – сначала по местам возникновения, затем по продуктам, общезаводские расходы распределяются сразу на все объекты; во втором случае – ступенчато: сначала между цехами, цеховые расходы в свою очередь распределяются по местам возникновения затрат, затем уже по объектам и индивидуально вычисленным коэффициентам. Второй метод позволяет на каждой ступени распределения применять разные наиболее соответствующие базы, а часть комплексных затрат распределять прямым путем.

Наиболее целесообразным способом распределения расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования в производстве представляется расчет пропорционально машино-часам. Во многих случаях, таким образом, может быть распределен весь комплекс общепроизводственных расходов при их локализации по центрам затрат прямым путем.

### 5.3. Понятие незавершенного производства и методы его оценки

Продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, относятся к незавершенному производству (п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

Затраты, связанные с основным производством, организация учитывает по дебету счета 20 «Основное производство».

Если делается запись в дебет счета 20, это значит, что:

- материалы отпущены со склада в цех (Дт 20 Кт 10);
- работнику начислена зарплата за работу на основном производстве (Дт 20 Кт 70);
- начислена амортизация оборудования, которое используется в основном производстве (Дт 20 Кт 02);
- подписан акт об оказании услуг сторонней организации для нужд основного производства (Дт 20 Кт 60) и т.д.

Все эти затраты продолжают учитываться на счете 20 до тех пор, пока не будет выпущена готовая продукция. Но вот она выпущена, отдел контроля ее принял, и она поступает на склад готовой продукции. Факт выпуска готовой продукции обязательно оформляется соответствующими документами, принятыми в данной организации, экземпляр которых поступает в бухгалтерию. На основании этих документов в бухгалтерии формируется стоимость готовой продукции:

Дт 43 Кт 20.

При оказании услуг (выполнении работ) все затраты будут находиться на счете 20 до тех пор, пока заказчик не примет работы (услуги).

Счет 20 может иметь сальдо, который отражает объем незавершенного производства.

Для целей составления баланса на конец месяца обычно проводят инвентаризацию незавершенного производства, чтобы убедиться в том, что данные бухгалтерского учета и фактические совпадают.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;

- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Информация о величине незавершенного производства на конец отчетного периода отражается в бухгалтерском балансе в разделе II Оборотные активы – Запасы.

### **Бухгалтерские проводки по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг**

| Содержание операции  | Первичные документы  | Корреспонденция счетов |    |
|--|--|------------------------|----|
|  |  | Дт                     | Кт |
| Начислена амортизация оборудования, используемого в основном производстве  | Расчет бухгалтерии   | 20                     | 02 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого в основном производстве, с отражением суммы амортизации на отдельном счете | Расчет бухгалтерии   | 20                     | 05 |
| Израсходованы материалы на нужды основного производства  | Требование-накладная, лимитно-заборная карта                                   | 20                     | 10 |
| Списаны услуги сторонних организаций на нужды основного производства   | Договор, Акт   | 20                     | 60 |
| Списаны затраты, произведенные подотчетным лицом (в части выполненных работ, оказанных услуг) на расходы основного производства        | Авансовый отчет, акт, подтверждающий выполнение работ, оказание услуг          | 20                     | 71 |
| Списаны командировочные расходы на расходы основного производства  | Авансовый отчет, билеты, счет отеля  | 20                     | 71 |
| Начислены заработная плата, премии, доплаты, надбавки, отпускные основным производственным рабочим                                     | Штатное расписание, наряды, табель учета рабочего времени, приказ руководителя | 20                     | 70 |



| Содержание операции  | Первичные документы | Корреспонденция счетов |           |
|--|---------------------|------------------------|-----------|
|  |                     | Дт                     | Кт        |
| Начислены страховые взносы на заработную плату основных производственных рабочих:<br>- ФСС<br>- Пенсионный фонд<br>- ФФОМС                       | Расчет бухгалтерии  | 20                     | 69-1      |
|  |                     | 20                     | 69-2      |
|  |                     | 20                     | 69-3      |
| Начисления на зарплату основных производственных рабочих в Фонд страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (ФСНСП и ПЗ) | Расчет бухгалтерии  | 20                     | 69-травм. |

#### 5.4. Учет оценочных обязательств, особенности их формирования

С 1 января 2011 года организации вправе признавать резервы предстоящих расходов лишь в связи с оценочными обязательствами в порядке, предусмотренном ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н).

Оценочное обязательство - это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения.

Оценочные обязательства могут возникать в хозяйственной жизни организации вследствие различных факторов - норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров; в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

- у организации существует большая вероятность наступления потерь (расходов) вследствие уже произошедшего события, чем их отсутствие;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

- возможность обоснованной оценки предполагаемых потерь.

Последнее условие – обоснованность оценки – не означает обязательной идентичности признанного оценочного обязательства и будущей фактической величины расхода, связанного с исполнением такого обязательства. В данном случае важно лишь, чтобы на момент признания оценочного обязательства его размер был наиболее вероятным (используется подход "более вероятно, чем нет"). Другими словами, вероятность события, приводящего к уменьшению экономических выгод, составляет 50% плюс «один голос». Подобная уверенность должна быть следствием проведенного организацией анализа условий договоров, экспертных заключений и иных необходимых процедур.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько обязательств, однородных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

### ***Пример***

*Организация продает электротовары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении продажи каждой отдельной единицы товара уменьшение экономических выгод организации в связи с его возвратом как бракованного и не подлежащего ремонту либо в связи с затратами по его ремонту не является вероятным. В то же время основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что существует вероятность возврата примерно 3 % проданных товаров как не подлежащих ремонту, и еще 11 % потребуют дополнительных затрат на гарантийный ремонт. В связи с этим организация оценивает оценочное обязательство, возникающее при продаже электротоваров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров.*

В Приложении 1 к ПБУ 8/2010 из примеров анализа обстоятельств с целью признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства четко дается понять, что планируемые затраты не порождают

оценочного обязательства и поэтому не подлежат отражению в бухгалтерском учете. Намерения организации понести расходы не являются фактом хозяйственной деятельности.

Оценочные обязательства при выполнении условий их признания в бухгалтерском учете создаются в отношении следующих фактов хозяйственной деятельности организации:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды, приводящие к оттоку экономических выгод организации;

- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении реализованных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

- обязательства в отношении охраны окружающей среды, природоохранных мероприятий, рекультивации земель, связанных с производственной деятельностью организации и возникающих из требований законодательных и нормативных документов, договоров, действий или заявлений организации;

- вывод объектов из эксплуатации, ликвидационные обязательства по объектам основных средств и капитальным вложениям;

- реструктуризация организации, продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;

- наличие заключенных договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры) согласно п. 2 ПБУ 8/2010;

- обязательства по выплате и предстоящие расходы на оплату отпуска;

- обязательства по выплате и предстоящие расходы на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;

- другие аналогичные факты.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010). Важно отметить, что подобная оценка фиксируется по состоянию на отчетную дату. В дальнейшем величина оце-

ночного обязательства подлежит пересмотру на регулярной основе. При наступлении новых событий, связанных с оценочным обязательством, и в конце отчетного года организация должна проверить обоснованность признания и величину оценочного обязательства. Любые корректировки согласно п. 23 ПБУ 8/2010 в отношении оценочного обязательства подлежат отражению перспективно как изменение оценочного значения. Примеры определения величины оценочных обязательств представлены в Приложении 2 ПБУ 8/2010.

Под оценочные обязательства организация обязана создавать резервы. Бухгалтерский учет резервов под оценочные обязательства ведется на пассивном балансовом счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Резервы, не связанные с принятыми организацией на себя обязательствами (перед третьими лицами или сотрудниками организации), начислению не подлежат (например, по ремонту объектов основных средств).

Сумма начисленных резервов предстоящих расходов под оценочные обязательства относится (п. 8 ПБУ 8/2010):

- на счета учета затрат на производство (на расходы по обычным видам деятельности) - при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с производством готовой продукции, оказанием услуг, выполнением работ, которые организация осуществляет на регулярной основе в обычном режиме функционирования организации, т.е. обязательство связано с осуществлением обычных видов деятельности (например, гарантийный ремонт готовой продукции, работ, услуг). В бухгалтерском учете составляется следующая запись:

Дт 20, 23, 25, 26,44      Кт 96;

- в стоимости актива - при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с созданием, сооружением, приобретением, строительством, изготовлением объекта имущества (в частности, ликвидационные обязательства, т.е. вывод объекта основных средств из эксплуатации (скважины, буровые установки, электростанции и пр.)). В бухгалтерском учете составляется следующая запись:

Дт 08                      Кт 96;

- на прочие расходы - при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с прочей деятельностью организации (например, резервы, связанные с возможной реструктуризацией дея-

тельности организации, с судебными разбирательствами). В бухгалтерском учете составляется следующая запись:

Дт 91        Кт 96;

- на убытки - если оценочное обязательство признано в связи с нарушением организацией порядка уплаты налога на прибыль организаций (Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год, приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 № 07-04-09/78875). В бухгалтерском учете составляется следующая запись:

Дт 99        Кт 96.

Конкретная корреспонденция счетов зависит от назначения резерва и порядка его формирования.

При списании фактически произведенных расходов (затрат), связанных с исполнением организацией своих обязанностей по осуществлению действий, предусмотренных оценочным обязательством, составляются бухгалтерские записи:

Дт 96        Кт 20, 23, 25, 26, 44 и др. или счетов учета кредиторской задолженности.

При недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. В частности, превышение фактических расходов, связанных с судебными разбирательствами, над величиной начисленного резерва относится в дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы».

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано (п. 21 ПБУ 8/2010).

В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства, неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации (п. 22 ПБУ 8/2010):

Дт 96        Кт 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

Создание резервов предстоящих расходов снижает прибыль отчетного периода, но не оказывает влияние на налогообложение прибыли по итогам хозяйственной деятельности. Поэтому организациям при создании и корректировке резервов предстоящих расходов необходимо использовать ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Исключением являются резервы предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, которые могут создаваться в целях налогообложения прибыли.

### 5.5. Учет управленческих, коммерческих расходов в бухгалтерском учете

Расходы для целей управления, непосредственно не связанные с производственным процессом, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

К таким расходам, как правило, относятся:

- 1) арендные платежи.
- 2) услуги охранных организаций.
- 3) заработная плата аппарата управления: дирекция, бухгалтерия, канцелярия;
- 4) расходы, связанные с подбором персонала;
- 5) расходы на обучение персонала.
- 6) подписка на периодические издания;
- 7) программное обеспечение;
- 8) интернет;
- 9) услуги связи;
- 10) командировочные расходы;
- 11) представительские расходы и др.

Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье затрат и местам возникновения затрат.

Все общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26.

|       |               |
|-------|---------------|
| Дт 26 | Кт 70         |
| Дт 26 | Кт 69         |
| Дт 26 | Кт 10 и т. д. |

Счет 26 на конец месяца не имеет сальдо, поэтому все расходы, отраженные по дебету счета 26 в конце месяца списываются. Для этого необходимо выбрать один из двух вариантов и отразить в учетной политике:

1. Признать как условно-постоянные расходы и полностью в отчетном периоде признать в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9 ПБУ 10/99):

Дт 90                      Кт 26

При данном варианте в индивидуальной бухгалтерской отчетности (в отчете о финансовых результатах) управленческие расходы отражаются по статье «Управленческие расходы»;

2. Формировать оценку незавершенного производства и выпущенной продукции (выполненных работ)

Дт 20,23,29              Кт 26

В индивидуальной бухгалтерской отчетности (в отчете о финансовых результатах) управленческие расходы в данном варианте отражаются по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» в составе полной себестоимости реализованной продукции (работ, услуг).

#### **Бухгалтерские проводки по учету общехозяйственных расходов**

| Содержание операции   | Первичные документы                          | Корреспонденция счетов |    |
|---|--|------------------------|----|
|   |  | Дт                     | Кт |
| Начислена амортизация оборудования, используемого для общехозяйственных нужд  | Расчет бухгалтерии                           | 26                     | 02 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для общехозяйственных нужд, с отражением суммы амортизации на отдельном счете | Расчет бухгалтерии                           | 26                     | 05 |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для общехозяйственных нужд, с отражением суммы амортизации на счете НМА       | Расчет бухгалтерии                           | 26                     | 04 |
| Израсходованы материалы на общехозяйственные нужды (канцтовары, расходные материалы для вычислительной и копировальной техники)           | Требование-накладная, лимитно-заборная карта | 26                     | 10 |
| Списаны услуги сторонних организаций на общехозяйственные нужды (аренда, охрана)  | Договор, Акт                                 | 26                     | 60 |

| Содержание операции  | Первичные документы   | Корреспонденция счетов |                      |
|--|---|------------------------|----------------------|
|  |   | Дт                     | Кт                   |
| Списаны затраты, произведенные подотчетным лицом (в части выполненных работ, оказанных услуг) для общехозяйственных нужд     | Авансовый отчет, акт, подтверждающий выполнение работ, оказание услуг | 26                     | 71                   |
| Списаны командировочные расходы на общехозяйственные нужды   | Авансовый отчет, билеты, счет гостиницы                               | 26                     | 71                   |
| Начислены заработная плата, премии, доплаты, надбавки, отпускные администрации   | Штатное расписание, наряды, табель учета рабочего времени             | 26                     | 70                   |
| Начислены страховые взносы на заработную плату администрации:<br>- ФСС;<br>- Пенсионный фонд<br>- ФФОМС                      | Расчет бухгалтерии  | 26<br>26<br>26         | 69-1<br>69-2<br>69-3 |
| Начисления на зарплату администрации в Фонд страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (ФСНСП и ПЗ) | Расчет бухгалтерии  | 26                     | 69-<br>травм.        |
| В конце месяца списаны общехозяйственные расходы на счет основного производства  | Расчет бухгалтерии  | 20                     | 26                   |
| В конце месяца списаны общехозяйственные расходы на счет реализации  | Расчет бухгалтерии  | 90                     | 26                   |

В организациях, осуществляющих производственную деятельность, расходы на рекламу, упаковку изделий на складах готовой продукции, расходы по доставке продукции на станцию отправления, комиссионные сборы (отчисления) и т. п. расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В бухгалтерской отчетности (в отчете о финансовых результатах) расходы на продажу отражаются по статье «Коммерческие расходы».



## 5.6. Учет готовой продукции, выпущенной из производства, и ее оценка

Готовая продукция является частью материально - производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Основные признаки готовой продукции, позволяющие отличить ее от покупных товаров, материалов (п. 2 ПБУ 5/01):

- возникла в результате производственной деятельности организации;
- все стадии обработки и комплектации завершены;
- соответствует по техническим и качественным характеристикам установленным требованиям (условиям договора, сертификационным требованиям, требованиям ГОСТ, ТУ и т.д.);

Работы и услуги - это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.п.), выполненных и оказанных другим организациям и физическим лицам (в том числе работникам организации) на условиях оплаты.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- а) фактическая производственная себестоимость (полная и неполная).

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

В этом случае применяется счет 43 «Готовая продукция», предназначенный для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции.

Оприходование готовой продукции оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи»;

б) нормативная себестоимость (полная и неполная).

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции.

Если учет готовой продукции осуществляется по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то в организации устанавливаются учетные цены на продукцию, которые сохраняются постоянными в течение достаточно долгого времени и по которым в течение месяца продукция принимается на склад и списывается со склада при ее продаже или ином выбытии. При этом нормативная себестоимость продукции определяется в специальных калькуляциях по каждому виду продукции. Чем ближе нормативная себестоимость к фактической, тем меньше величина отклонений и тем точнее исчисляется себестоимость проданной продукции.

Нормативная себестоимость подлежит пересмотру, в следующих случаях:

- при изменении стоимости факторов производства (цена на сырье и материалы, размера оплаты труда, величины амортизации основных средств и др.);

- при замене отдельных видов используемого сырья и материалов на постоянной основе;

- при изменении технологии производства продукции.

Организация может выбрать и закрепить в своей учетной политике критерий, по которому принимается решение о пересмотре величины нормативной себестоимости продукции (например, по истечении определенного периода времени, при изменении цен и влиянии их на какой-либо фактор производства и т.д.).

В конце месяца, когда сформированы все затраты и определена величина незавершенного производства, определяется разница между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью (отклонения).

Учет отклонений фактической себестоимости продукции от нормативной (плановой) ведется обособленно. Вести учет этих отклонений можно двумя способами – без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с применением.

Если счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не используется, то при поступлении готовой продукции на склад в течение месяца делается запись:

Дт 43      Кт 20 – по нормативной (плановой) себестоимости в течение отчетного периода.

В конце месяца определяется фактическая себестоимость готовой продукции. При этом сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной отражается на тех же счетах. Если фактическая себестоимость оказалась меньше плановой (экономия), то составляется сторнировочная бухгалтерская запись, если фактическая себестоимость превышает плановую (перерасход) - то дополнительная. При этом делается корректировка себестоимости принятой к учету продукции (на всю сумму отклонения) и себестоимости проданной продукции (в доле, приходящейся на проданную продукцию).

### **Пример**

*На склад организации поступила готовая продукция по плановой себестоимости в сумме 750 000 руб. Себестоимость проданной продукции в плановых ценах составила 500 000 руб. Фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции составила 720 000 руб.*

*В бухгалтерском учете составляются следующие записи:*

*Дт 43 Кт 20 - 750 000 руб. – выпущена из производства готовая продукция по плановой себестоимости;*

*Дт 90 Кт 43 - 500 000 руб. – списана себестоимость проданной продукции в плановых ценах.*

*После определения фактической себестоимости определяется сумма отклонений: 720 000 руб. – 750 000 руб. = - 30 000 руб. Сумму отклонений фактической себестоимости от плановой нужно сторнировать (экономия). В бухгалтерском учете составляется запись:*

*Дт 43 Кт 20 - Сторно 30 000 руб. – списывается вся сумма отклонения фактической себестоимости от плановой при выпуске готовой продукции.*

*Сумма отклонения, приходящаяся на проданную продукцию, составляет 20 000 руб. ((30 000 руб. / 750 000 руб.) x 500 000 руб.) В бухгалтерском учете составляется следующая запись:*

*Дт 90 Кт 43 - Сторно 20 000 руб. – списывается сумма отклонения фактической себестоимости от плановой в доле проданной продукции.*

*Фактическая себестоимость проданной продукции составит 480 000 руб. (500 000 руб. – 20 000 руб.)*

*Остаток готовой продукции на складе (по фактической себестоимости) - 240 000 руб. (720 000 руб.– 480 000 руб.).*

Для учета отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) организация может использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», предназначенный для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Информация об остатках на конец отчетного периода готовой продукции, отражается в бухгалтерском балансе в разделе II Оборотные активы – Запасы.

## 5.7. Учет отгруженной продукции

Списание готовой продукции с кредита счета 43 «Готовая продукция» производится в случаях выбытия готовой продукции из мест ее хранения. Основной причиной выбытия готовой продукции и списания ее со счета 43 является продажа, т.е. переход права собственности на продукцию к покупателю. В случае продажи готовой продукции она списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи». Документальное оформление операций по продаже продукции зависит от отраслевых особенностей, возможности отгрузки, транспортировки и хранения готовой продукции.

Если договором купли-продажи не предусмотрена обязанность продавца по доставке товара покупателю, товар считается проданным, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте, и покупатель осведомлен о готовности товара к передаче (ст. 458 ГК РФ). Изложенный порядок списания себестоимости готовой продукции применим при производстве и продаже продукции тяжелого машиностроения (вагонов, воздушных, морских и речных судов и др.).

Однако готовая продукция может быть отгружена со склада организации без перехода права собственности к покупателю, т.е. право собственности сохраняется за продавцом (не выполняется условие «а», установленное п. 12 ПБУ 9/99). Для учета такой продукции применяется счет 45 «Товары отгруженные».

### Счет 45 «Товары отгруженные»

#### *Дебет*

Сальдо начальное – стоимость товаров, отгруженных на начало отчетного периода  
Стоимость готовой продукции (товаров), отпущенных со склада (места хранения) без перехода права собственности к покупателю в корреспонденции со счетами 43, 41, 10, 21  
Сальдо конечное – стоимость товаров, отгруженных на конец отчетного периода

#### *Кредит*

Списывается стоимость отгруженных товаров на момент перехода права собственности к покупателю в корреспонденции со счетом 90-2 «Себестоимость продаж»

## 5.8. Порядок отнесения расходов к расходам будущих периодов

До 1 января 2011 г. затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражались в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежали списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально, например, объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

С 1 января 2011 г. вступили изменения, внесенные в п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, согласно которым затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

Вместе с тем в ряде нормативных документов по-прежнему даны указания на необходимость учета отдельных расходов в качестве расходов будущих периодов. При этом отражаются они в бухгалтерской отчетности не одной строкой в бухгалтерском балансе (как было предусмотрено ранее), а в зависимости от вида:

- в пункте 39 ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов":

платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

В бухгалтерском балансе отражаются по строке «Прочие внеоборотные активы», если срок более 12 месяцев, либо по строке «Запасы», если срок менее 12 месяцев;

- в пункте 16 ПБУ 2/2008 "Учет договоров строительного подряда":

расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, - как расхо-

ды будущих периодов. По мере признания выручки по договору расходы по договору списываются для определения финансового результата отчетного периода в порядке, установленном ПБУ 2/2008.

В бухгалтерском балансе отражаются по строке «Запасы», в случае существенности с выделением в отдельную подстроку;

- в пункте 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов:

стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производствах, горно-подготовительные работы, освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивация земель), зачисляется на счет учета расходов будущих периодов. На этот счет стоимость отпущенных материалов может относиться и в других случаях, когда возникает необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов;

- в пункте 16 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н);

Вышеперечисленные расходы в соответствии Планом счетов бухгалтерского учета учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

### **5.9. Особенности учета затрат (издержек обращения) в торговых организациях**

Торговые организации не используют в своей деятельности счета 20 и 26, поскольку все расходы связаны с продажей товаров и учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях торговли на счете 44 отражаются следующие расходы (издержки обращения): по оплате труда; аренде; содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря; хранению и подработке товаров; рекламе; представительские расходы; другие аналогичные расходы.

Все расходы торговых организаций признаются расходами периода и в конце месяца списываются на счет реализации, независимо количества проданных и оставшихся на складе товаров. Исключение составляют расходы на транспортировку (затраты по заготовлению и доставке товаров до центральных складов до момента передачи това-

ров в продажу), которые распределяются между проданным товаром и остатком товаров на конец месяца.

Для определения величины транспортных расходов, которая числится как сальдо счета 44 необходимо:

1. суммировать транспортные расходы за отчетный месяц и приходящиеся на остаток товаров на начало месяца;

2. рассчитать сумму товаров, реализованных за месяц, и остатка товаров на конец месяца;

3. рассчитать средний процент транспортных расходов по отношению к стоимости товаров (пункт 1 разделить на пункт 2);

4. рассчитать сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров: средний процент умножается на величину остатка товаров на конец отчетного месяца.

Основные составляющие расходов на продажу отражаются в учете следующими записями:

- зарплата продавцов и администрации

Дт 44                      Кт 70;

- начисление страховых взносов

Дт 44                      Кт 69;

- амортизация торгового оборудования

Дт 44                      Кт 02;

- аренда торговых и прочих помещений

Дт 44                      Кт 60, 76;

- расходы на рекламу

Дт 44                      Кт 60, 76;

- транспортные расходы

Дт 44                      Кт 60, 76.

Аналитический учет по счету 44 ведется по видам и статьям расходов. При учете издержек обращения организация может руководствоваться Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утв. Роскомторгом 20.04.1995 № 1-550/32-2, утратил силу) в части, не противоречащей действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету. Несмотря на то что указанные Методические рекомендации в настоящий момент не действуют, возможность использования данного документа с учетом требований действующего бухгалтерского законодательства подтверждает письмо Минфина России



от 29.04.2002 № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)».

В индивидуальной бухгалтерской отчетности (в отчете о финансовых результатах) торговые организации расходы на продажу отражают по статье «Коммерческие расходы», как и неторговые организации.

### Бухгалтерские проводки по учету расходов на продажу

| Содержание операции   | Первичные документы                               | Корреспонденция счетов |            |
|---|---|------------------------|------------|
|   |   | Дт                     | Кт         |
| Начислена амортизация оборудования коммерческих организаций и подразделений   | Расчет бухгалтерии                                | 44                     | 02         |
| Начислена амортизация нематериального актива, используемого для коммерческих целей  | Расчет бухгалтерии                                | 44                     | 04, 05     |
| Израсходованы материалы   | Требование-накладная,                             | 44                     | 10         |
| Списаны услуги сторонних организаций  | Договор, акт                                      | 44                     | 60         |
| Списаны затраты, произведенные подотчетным лицом  | Авансовый отчет и иные подтверждающие документы   | 44                     | 71         |
| Начислены заработная плата, премии, доплаты, надбавки   | Штатное расписание, табель учета рабочего времени | 44                     | 70         |
| Начислены страховые взносы на заработную плату персонала торговой организации   | Расчет бухгалтерии                                |                        |            |
| - ФСС   |   | 44                     | 69-1       |
| - Пенсионный фонд   |   | 44                     | 69-2       |
| - ФФОМС   |   | 44                     | 69-3       |
| Начисления на зарплату персонала торговой организации в Фонд страхования от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний (ФСНСП и ПЗ) | Расчет бухгалтерии                                | 44                     | 69-трав м. |
| В конце месяца списаны коммерческие расходы   | Расчет бухгалтерии                                | 90                     | 44         |

## Вопросы для самоконтроля

1. Приведите классификацию производственных затрат по элементам и статьям.
2. Какие методы используются при калькулировании себестоимости продукции, работ, услуг?
3. Что следует понимать под незавершенным производством?
4. В какой оценке может отражаться незавершенное производство в бухгалтерском балансе?
5. Как определяется величина оценочного обязательства?
6. Приведите примеры возникновения оценочных обязательств.
7. В каком порядке могут учитываться управленческие и коммерческие расходы?
8. Какие расходы могут учитываться в составе расходов будущих периодов?
9. В каком порядке учитывается готовая продукция по нормативной производственной себестоимости?
10. В каких случаях в учете используется счет 45 «Товары отгруженные»?
11. Каковы особенности учета затрат в торговых организациях?

## Тема 6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

### Основные нормативные документы

*Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006 (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н)*

*Указание об осуществлении наличных расчетов (утв. Банком России от 07.10.2013 № 3073-У)*

*Указание о порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства (утв. Банком России от 11.03.2014 № 3210-У)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

Расчеты между юридическими лицами и расчеты с участием граждан могут производиться в безналичном порядке и наличными деньгами (ст. 861 ГК РФ).

### 6.1. Порядок ведения и отражения в учете кассовых операций

Основным документом, которым следует руководствоваться при организации работы с наличными денежными средствами является Указание о порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства (утв. Банком России 11.03.2014 № 3210-У).

Порядок ведения кассовых операций распространяется как на организации (в т. ч. на получателей бюджетных средств, если в законодательстве не определено иное), так и на индивидуальных предпринимателей. В отличие от своего предшественника - Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации (утв. Банком России 12.10.2011 № 373-П) - он упрощает порядок ведения кассовых опера-

ций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства – малыми предприятиями в соответствии с требованиями Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». В частности, указанные субъекты предпринимательской деятельности могут не устанавливать лимит остатка наличных денег в кассе.

Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

С 1 января 2012 г. банки не осуществляют контроль за соблюдением порядка ведения кассовых операций. Функции контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей исполняет ФНС России.

В организации должно быть организовано место для проведения кассовых операций – касса.

Все кассовые операции ведутся кассиром с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии у юридического лица нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира.

Кассир должен быть старше 18 лет. Кассовые операции могут проводиться иным работником, руководитель должен издать приказ, в котором на это лицо возлагаются обязанности кассира. Кроме того, кассовые операции могут проводиться руководителем.

Наличные деньги, поступающие в организацию, должны сдаваться в банк. Организация может иметь на конец дня в кассе остаток наличных средств в пределах максимально допустимой суммы, установленной организацией (лимит остатка наличных денег). Алгоритм расчета лимита остатка наличных денег указан в приложении к Указанию о порядке ведения кассовых операций юридическими лицами. Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, определяет лимит остатка наличных денег с учетом наличных денег, хранящихся в обособленных подразделениях.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения (филиал, представительство) юридического лица, имеющие расчетный счет, лимит остатка наличных денег по такому подразделению устанавливается отдельно и в порядке, аналогичном порядку для юридического лица. Если обособленные подразделения сдают наличные деньги в кассу юридического лица, то лимит остатка наличных денег определяется с учетом лимитов, установленных таким обособленным подразделениям.

Организация - платежный агент (банковский платежный агент (субагент)) при определении лимита остатка не учитывает деньги, принятые от физических лиц в рамках своей деятельности.

Таким образом, у каждой организации свой лимит остатка наличных денег в кассе, зависящий от объемов наличного денежного обращения, режима деятельности и т.д. При отсутствии лимита считается, что на конец дня сумма в кассе должна быть равна нулю.

Накопление наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий и иных выплат социального характера, не более пяти рабочих дней, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения в эти дни кассовых операций.

В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

Расходование поступивших наличных денег за проданные товары (работы, услуги) осуществляется в соответствии с Указанием об осуществлении наличных расчетов (утв. Банком России от 07.10.2013 № 3073-У).

Индивидуальные предприниматели и юридические лица не вправе расходовать поступившие в их кассы наличные деньги в валюте Российской Федерации за проданные ими товары, выполненные ими работы и (или) оказанные ими услуги, а также полученные в качестве страховых премий, за исключением следующих целей:

выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы, и выплаты социального характера;

выплат страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физическим лицам, уплатившим ранее страховые премии наличными деньгами;

выдачи наличных денег на личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;

оплаты товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг;

выдачи наличных денег работникам под отчет;

возврата за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги;

выдачи наличных денег при осуществлении операций банковским платежным агентом (субагентом) в соответствии с требованиями ст. 14 Федерального закона от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе».

При этом объем наличных расчетов между организациями и индивидуальными предпринимателями не должен превышать 100 000 руб. (либо сумму, эквивалентную 100 000 руб., при расчетах в иностранной валюте) по одному договору.

Если наличные деньги поступают от населения, сумма платежа может быть любой. Установленное Банком России ограничение на расчеты с населением не распространяется.

При осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями применяется контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр. Порядок применения контрольно-кассовой техники регулируется Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

## 6.2. Документальное оформление кассовых операций

Для отражения кассовых операций применяются формы первичных документов, приведенные в Положении о порядке ведения кассовых операций. Цифровые коды форм документов соответствуют Общероссийскому классификатору управленческой документации ОК 011-93 и в настоящее время утверждены постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»:

| Номер        | Код формы документа по ОК 011-93 | Наименование   | Назначение  |
|--------------|----------------------------------|--|---|
| Форма № КО-1 | 0310001                          | Приходный кассовый ордер                                     | Применяется для оформления поступления наличных денег в кассу организации   |
| Форма № КО-2 | 0310002                          | Расходный кассовый ордер                                     | Применяется для оформления выдачи наличных денег из кассы организации   |
| Форма № КО-3 | Отсутствует в Положении          | Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов | Применяется для регистрации бухгалтерией приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов платежных (расчетно-платежных) ведомостей, заявлений на выдачу денег, счетов и др. до передачи в кассу организации |
| Форма № КО-4 | 0310004                          | Кассовая книга   | Применяется для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе  |
| Форма № КО-5 | 0310005                          | Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств    | 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                   |

Прием наличных денежных средств производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии руководителем организации. О приеме денежных средств выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или бухгалтера, а при их отсутствии руководителем и кассира, с нанесением оттиска штампа, подтверждающего проведение кассовой операции.

Выдача наличных денежных средств из касс производится по расходным кассовым ордерам, расчетно-платежным ведомостям, платежным ведомостям, подписанным руководителем и главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии руководителем.

При выдаче денежных средств по расходному кассовому ордеру, расчетно-платежной ведомости, платежной ведомости кассир требует предъявления документа (паспорта или иного документа), удостоверяющего личность получателя либо доверенности.

Расписка в получении денежных средств может быть сделана получателем только собственноручно с указанием полученной суммы: рублей – прописью, копеек – цифрами.

Для учета поступающих, за исключением средств, принятых платежным агентом (банковским агентом, субагентом), и выдаваемых наличных денег в организации ведут кассовую книгу.

Платежный агент, банковский агент (субагент) ведет еще отдельную кассовую книгу для учета наличных денег, принятых от физических лиц.

Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована, опечатана печатью организации. Записи в кассовой книге осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру, расходному кассовому ордеру. Ежедневно, в конце рабочего дня, кассир сверяет данные, содержащиеся в кассовой книге, с данными кассовых документов, подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе. Затем записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером, бухгалтером или руководителем.

Кассовую книгу можно вести с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение. В этом случае должна быть обеспечена сохранность содержащихся в указанных до-



кументах, данных на электронном носителе информации и должна быть исключена возможность несанкционированного изменения указанных данных. Лист кассовой книги, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах. В документы, оформленные на бумажном носителе, за исключением кассовых документов, допускается внесение исправлений, содержащих дату исправления, фамилии и инициалы, а также подписи лиц, оформивших документы, в которые внесены исправления. Также кассовые документы могут оформлять в электронном виде. Документы в электронном виде оформляются с применением технических средств с учетом обеспечения их защиты от несанкционированного доступа, искажений и потерь информации. Документы, оформленные в электронном виде, подписываются электронными подписями в соответствии с требованиями Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

В случае наличия старшего кассира в момент передачи наличных денег в течение рабочего дня операции отражаются в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств старшим кассиром.

Обособленное подразделение после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня передает копию листа кассовой книги за этот рабочий день с правилами документооборота, определенными организацией.

Контроль за ведением кассовой книги (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств) осуществляет главный бухгалтер, а при его отсутствии - руководитель.

В бухгалтерском учете движение наличных денежных средств ведется на синтетическом счете 50 «Касса». По дебету счета отражается поступление денежных средств в кассу организации, а по кредиту – выдача из кассы. Сальдо по счету 50 «Касса» показывает остаток наличных денег в кассе.

## Бухгалтерский учет операций по движению наличных денежных средств

| Содержание операции  | Первичные документы  | Корреспонденция счетов |           |
|--|--|------------------------|-----------|
|  |  | Дт                     | Кт        |
| Поступило в кассу с расчетного счета   | ПКО, выписка банка   | 50                     | 51        |
| Поступило в кассу с валютного счета  | ПКО, выписка банка   | 50                     | 52        |
| Внесено учредителем в счет вкладов в уставный капитал                              | ПКО, протокол собрания учредителей   | 50                     | 75        |
| Поступили денежные средства от покупателя за реализованную продукцию               | ПКО, доверенность от лица, вносящего деньги, счет или договор                              | 50                     | 62        |
| Поступил аванс от покупателя (заказчика)   | ПКО, доверенность от лица, вносящего деньги, счет или договор                              | 50                     | 62-авансы |
| Возвращена подотчетным лицом неизрасходованная подотчетная сумма                   | ПКО, авансовый отчет (если часть денег была израсходована)                                 | 50                     | 71        |
| Оприходованы выявленные при инвентаризации излишки денежных средств                | ПКО, Акт ревизии наличных денежных средств   | 50                     | 91        |
| Внесены из кассы на расчетный счет наличные средства                               | РКО, объявление на взнос наличными   | 51                     | 50        |
| Выплачена из кассы заработная плата работникам организации                         | РКО, расчетно-платежная или платежная ведомость  | 70                     | 50        |
| Выплачена сотруднику ранее депонированная заработная плата                         | РКО  | 76-4                   | 50        |
| Выдана из кассы сумма подотчетному лицу  | РКО, служебная записка, приказ о направлении в командировку, командировочное удостоверение | 71                     | 50        |
| Списана недостача наличных денежных средств в кассе, выявленная при инвентаризации | РКО, Акт ревизии наличных денежных средств   | 94                     | 50        |

### **6.3. Учет денежных документов**

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета на субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Операции с денежными документами не отражаются в кассовой книге организации, поскольку это не предусмотрено действующими нормативными актами.

Унифицированные формы первичной учетной документации для операций с денежными документами не утверждены. Поэтому необходимо разработать собственные формы документов (регистров), в которых фиксируют движение денежных документов, например, журнал учета движения денежных документов.

### **6.4. Учет операций по счетам, открытым в кредитных организациях**

Для осуществления безналичных расчетов в валюте Российской Федерации организация открывает расчетный счет в банке (номер расчетного счета состоит из 20 знаков). Количество расчетных счетов не ограничено.

Организация представляет в банк заявление, нотариально заверенные копии учредительных документов и документы, подтверждающие постановку на учет в качестве налогоплательщика, внесения в государственный реестр, а также иные документы, необходимые банку. Организация представляет в банк карточку с образцами подписей руководителя, его заместителя (первые подписи) и главного бухгалтера (вторая подпись).

Организация заключает с банком договор, именуемый «Договор о расчетно-кассовом обслуживании». В этом договоре определяются права и обязанности сторон. За свои услуги банк берет вознаграждение, которое при проведении банковских операций списывается с расчетного счета клиента. Тариф за ту или иную операцию определяется банком. Такая плата за банковское обслуживание является расходом организации. За перечисление налоговых платежей комиссия банка не взимается.

Списать средства с расчетного счета клиента банк может только по распоряжению клиента - расчетному документу. Банки осуществляют безналичные операции на основании расчетных документов:

- платежное поручение;
- аккредитив;
- чек;
- платежное требование;
- инкассовое поручение.

Самым распространенным расчетным документом является платежное поручение. Платежное поручение - это распоряжение владельца счета, выданное банку перевести денежные средства с расчетного счета владельца счета в адрес получателя этих средств. Для этого организация предъявляет в банк платежное поручение установленной формы в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Первый экземпляр подписывается лицами, имеющими право подписи (2 подписи), и заверяется печатью организации. Остальные экземпляры, идентичные первому, не подписываются и не заверяются. В настоящее время распространенной формой предъявления распоряжения владельца счета не на бумажном носителе, а с применением средств связи (Банк-Клиент, Online-banking).

В некоторых случаях списание средств с расчетного счета происходит без согласия владельца счета, то есть в безакцептном поряд-

ке. Например, право на безакцептное списание имеют организации энергоснабжения, водоснабжения, теплоснабжения.

При достаточном количестве денежных средств на счете платежные поручения обрабатываются банком в порядке их поступления. При недостаточности денежных средств на счете средства списываются в соответствии с очередностью, установленной ст. 855 ГК РФ.

Движение средств по расчетному счету отражается в выписке банка. Это документ выдается организации за каждый день, в котором имели место операции по счету клиента (унифицированной формы банковской выписки нормативными документами не установлено).

В выписке, как правило, указываются:

- наименование клиента;
- наименование банка;
- номер счета;
- дата, за которую предоставляется выписка;
- состояние счета на начала этого дня;
- поступление средств на счет с указанием суммы и документа, на основании которого производится поступление;
- выбытие средств со счета с указанием суммы и документа, на основании которого производится выбытие;
- состояние счета на конец дня.

К банковской выписке прилагаются копии документов, на основании которых банк выполнил операцию.

Синтетический учет операций по расчетному счету организация ведет на счете 51 «Расчетные счета». По дебету счета 51 отражается поступление денежных средств на счет, по кредиту – списание средств со счета. Сальдо показывает остаток денежных средств на расчетном счете.

## Бухгалтерские проводки по учету операций по движению безналичных денежных средств

| Содержание операции  | Первичные документы  | Корреспонденция счетов |           |
|--|--|------------------------|-----------|
|  |  | Дт                     | Кт        |
| Сданы на расчетные счета наличные из кассы   | РКО, объявление на взнос наличными, выписка банка                        | 51                     | 50        |
| Поступила на расчетный счет выручка от продажи продукции, товаров, услуг   | Выписка банка  | 51                     | 62        |
| Поступили авансы от покупателей на расчетный счет  | Выписка банка  | 51                     | 62-авансы |
| Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит (заем)   | Кредитный договор или договор займа, выписка банка                       | 51                     | 66        |
| Зачислен на расчетный счет долгосрочный кредит (заем)  | Кредитный договор или договор займа, выписка банка                       | 51                     | 67        |
| Получены из банка в кассу организации наличные средства  | ПКО, чек, выписка банка  | 50                     | 51        |
| Оплачено поставщикам за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги                                  | Договор, счет, платежное поручение, выписка банка                        | 60                     | 51        |
| Перечислен аванс поставщикам за товары, работы, услуги   | Договор, счет, платежное поручение, выписка банка                        | 60-авансы              | 51        |
| Перечислены в бюджет суммы налогов и сборов  | Платежное поручение, выписка банка                                       | 68                     | 51        |
| Перечислены во внебюджетные фонды суммы страховых взносов  | Платежное поручение, выписка банка                                       | 69                     | 51        |
| Списаны проценты, уплаченные организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) | Платежное поручение (в этом случае заполняется не всегда), выписка банка | 66-%<br>или<br>67-%    | 51        |

Организации имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Банком России на проведение операций с иностранными валютами.

Для отражения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 52 "Валютные счета". По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту - списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно - расчетных документов.

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в банках в разрезе иностранных валют.

Согласно п. 4 ПБУ 3/2006 стоимость активов и обязательств, в т.ч. денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, выраженные в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат пересчету в рубли.

Пересчет производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России (п. 5 ПБУ 3/2006).

Такой пересчет осуществляют на дату:

- совершения операции в иностранной валюте (поступления или списания иностранной валюты);
- на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса.

Порядок пересчета иностранной валюты следует отразить в учетной политике организации.

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы (п. 13 ПБУ 3/2006):

Дт 91-2    Кт 52  
Дт 52      Кт 91-1

Наличие и движение денежных средств в валюте РФ и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках».

Величина денежных средств, приходящаяся на конец отчетного периода отражается (сальдо счетов 50, 51, 52) в бухгалтерском балансе по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты» Раздела II «Оборотные активы».

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Каков порядок отражения кассовых операций?
2. Для каких целей утверждается лимит остатка наличных денег?
3. В каких случаях организация вправе оставлять денежные средства в кассе сверх установленного лимита?
4. Какие формы первичных документов используются при оформлении кассовых операций?
5. Какая бухгалтерская запись отражает выдачу наличных денежных средств подотчетному лицу?
6. В каком порядке учитываются денежные документы?
7. Сколько расчетных счетов имеет право открыть организация?
8. Какова периодичность пересчета иностранной валюты в кассе (на валютном счете)?
9. Вправе ли организации вести расчеты с контрагентами в наличной форме?



## Тема 7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

### Основные нормативные документы

*Гражданский кодекс Российской Федерации (гл. 9 «Сделки», гл. 11 «Исчисление сроков», гл. 12 «Исковая давность», гл. 14 «Приобретение права собственности», гл. 15 «Прекращение права собственности», гл. 21 «Понятие обязательства», гл. 22 «Исполнение обязательств», гл. 25 «Ответственность за нарушение обязательств», гл. 27 «Понятие и условия договора», гл. 28 «Заключение договора», гл. 29 «Изменение и расторжение договора», гл. 30 «Купля-продажа», гл. 31 «Мена», гл. 37 «Подряд», гл. 38 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ», гл. 39 «Возмездное оказание услуг», гл. 40 «Перевозка»)*

*Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»*

*Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»*

*Положение о переводном и простом векселе (утв. постановлением ЦИК и СНК СССР от 07.08.1937 № 104/1341)*

*Федеральный закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»*

*Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

*Указание об осуществлении наличных расчетов (утв. Банком России от 07.10.2013 № 3073-У)*

*Указание о порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства (утв. Банком России от 11.03.2014 № 3210-У)*

*Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 № 383-П)*

## **7.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности**

Под дебиторской задолженностью обычно понимают задолженность юридических и физических лиц, образовавшуюся в связи с хозяйственной деятельностью организации, т.е. это - сумма долгов, причитающихся организации со стороны других организаций и физических лиц, являющихся их должниками, дебиторами.

Кредиторской задолженностью называют задолженность организации перед другими организациями, физическими лицами, которые называются кредиторами.

Порядок отражения дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Отчетность организаций» ПБУ 4/99.

Сальдо по счетам учета задолженностей отражается в балансе на уровне аналитического учета, то есть зачет между статьями активов и пассивов является не допустимым.

В бухгалтерском балансе задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками, по налогам и сборам, по социальному страхованию и обеспечению, с персоналом по оплате труда, с подотчетными лицами, с персоналом по прочим операциям, с учредителями и с разными дебиторами и кредиторами отражается следующим образом:

- дебиторская задолженность отражается во II разделе актива баланса в строке 1230.

- кредиторская задолженность отражается в IV и V разделах баланса. В случаях, когда срок погашения кредиторской задолженности составляет не более 12 месяцев после отчетной даты, кредиторская задолженность представляется как краткосрочная и отражается в V разделе баланса в строке 1520 за минусом НДС, подлежащего к уплате, в остальных случаях, кредиторская задолженность представляется как долгосрочная и, соответственно, отражается в разделе IV бухгалтерского баланса.

### **Отражение дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Дебиторская и кредиторская задолженность в бухгалтерском балансе должна быть отражена по видам на счетах 62, 76, 60. В них речь идет о расчетах с заказчиками, дебиторами, кредиторами, поставщиками и подрядчиками. Расшифровку сумм дебиторской задолженно-

сти по ее виду и составу можно приводить в бухгалтерской отчетности в строках 12301, 12302, 12303 и так далее. В них речь идет о задолженности покупателей, заказчиков, бюджета, внебюджетных фондов, персонала организации.

1. Дебиторская задолженность должна отражаться в бухгалтерском балансе по форме ОКУД 0710001, а также в пояснениях, приведенных в Приложении № 3 к Приказу N 66н, в строке 1230 раздела 2 «Оборотные активы».

2. В бухгалтерской отчетности и дебиторскую, и кредиторскую задолженность необходимо указывать отдельно и развернуто. Дебиторскую – в активе, а кредиторскую – в пассиве. Сальдо применять к этим задолженностям не надо. Даже, если по аналитическим счетам одного и того же счета и возникло дебиторское или кредиторское сальдо, задолженности не сальдируют<sup>20</sup>.

Авансы выданные, переплата по налогам, как в российской отчетности, так и в отчетности по МСФО раскрываются обычно в разделе «Дебиторская задолженность». Однако если следовать определению дебиторской задолженности, приведенному в МСФО 39, то перечисленные статьи не являются дебиторской задолженностью. Данные статьи относятся, по сути, к временно (до момента совершения хозяйственной операции) учтенным на балансе расходам. Указанные расходы классифицируются как расходы, оплаченные авансом. Если авансы выданные, переплата по налогам имеют значительную величину и существенны с точки зрения отчетности в целом, то они в обязательном порядке подлежат раскрытию непосредственно в балансе организации. В противном случае такие статьи показываются в балансе наряду с торговой и прочей дебиторской задолженностью, а отдельно раскрываются в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

План счетов в соответствии с требованиями МСФО разрабатывается компанией самостоятельно с учетом возможности ведения бухгалтерского учета по приемлемым для компании интерпретациям и стандартам МСФО. Так, согласно МСФО дебиторская задолженность может быть классифицирована на краткосрочные (оборотные) активы.

В соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н) списание долга в убы-

---

<sup>20</sup> Кондраков Н.П. «Бухгалтерский учет». Учебное пособие.-5-е изд., перераб.и доп.- М.:ИНФРА-М, 2013г.

ток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. При этом следует учитывать, что величина списанной в убыток дебиторской задолженности требует корректировки в соответствии с коэффициентом инфляции.

Помимо бухгалтерского баланса, информация о дебиторской задолженности содержится и в других формах отчетности. Так, в отчете о финансовых результатах отражается непогашенная дебиторская задолженность, списанная в связи с истечением срока исковой давности, а также в связи с уступкой права требования долга третьему лицу (цессией).

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации, и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации (увеличение доходов у некоммерческой организации).

Списанная дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, а также иные долги, не реальные для взыскания в соответствии с п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации», подлежат включению в состав прочих расходов.

Сумма дебиторской задолженности, списанная cedentом в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99, должна включаться в состав прочих расходов. Такая сумма включается в показатель, отражаемый по строке «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах. Списанная дебиторская задолженность подлежит отнесению на финансовые результаты компании. Согласно п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 сумма списанной задолженности относится к прочим расходам.

Суммы безнадежной дебиторской задолженности, когда компания создает резерв по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва, в целях налогообложения включаются в состав внереализационных расходов (ч. 2 ст. 265 НК РФ).

## 7.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, в том числе по авансам выданным, векселям выданным

Расчеты с поставщиками товаров (работ, услуг) учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Взаимоотношения с поставщиками оформляются соответствующими документами. Прежде всего, это договор. В договоре стороны описывают вид обязательства (поставка товара, ремонт оборудования и т. д.), оговаривают сроки исполнения обязанностей, порядок оплаты, порядок приемки, ответственность сторон за нарушение договора и т. д.

В договоре указывается, каким образом подтверждается его исполнение. Если это поставка, то исполнение договора подтверждается накладными, если выполнение работ (оказание услуг) - то, как правило, актом выполненных работ (оказанных услуг). В договоре может быть предусмотрено, что выполнение работ принимается частями, по этапам, в этом случае этапы должны быть описаны.

Если организация получила и приняла к учету материалы, товары, работы, услуги, то до момента оплаты возникает кредиторская задолженность. На основании соответствующих документов (накладных, актов) делаются записи:

Дт 10      Кт 60

Дт 41      Кт 60

Дт 08      Кт 60

Дт 26      Кт 60

и другие в зависимости от назначения материально-производственных запасов, характера работы, услуги.

Сумма НДС, предъявленного поставщиками, подрядчиками (в случае его предъявления):

Дт 19      Кт 60

Рассчитываясь с поставщиками, организация погашает кредиторскую задолженность перед ними:

Дт 60      Кт 51, 52

или

Дт 60      Кт 50

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 сумма выданных авансов, предоплат, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг не признается расходом организации,

учитывается на счете 60 обособленно (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н). В этом случае образуется дебиторская задолженность поставщика:

Дт 60-авансы выданные                      Кт 50,51, 52

При получении материалов, товаров, работ, услуг в бухгалтерском учете следует отразить зачет аванса:

Дт 60    Кт 60-авансы выданные

Если организация при приобретении имущества выдает собственный вексель, то для отражения таких операций в бухгалтерском учете следует руководствоваться письмом Минфина России от 31.10.1994 № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги». Сумма задолженности перед поставщиком не списывается со счета 60, а учитывается обособленно в аналитическом учете по счету 60 до момента погашения векселя. Таким образом, в учете имеют место следующие записи:

Дт 10, 41, 08 и т. д.                      Кт 60 – получены активы, работы, услуги;

Дт 19    Кт 60 – отражен НДС;

Дт 60    Кт 60-вексель – выдан вексель.

Разница между номиналом векселя и суммой сделки (если сумма, указанная на векселе, превышает сумму сделки) отражается в учете:

- в соответствии с п. 15 ПБУ 15/2008 начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств:

Дт 91-2    Кт 60-вексель

Погашение векселя отражается следующей записью:

Дт 60-вексель                      Кт 51- погашен вексель (по номиналу)

## Бухгалтерские записи по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

| Содержание операции  | Первичные документы                                     | Корреспонденция счетов |        |
|--|---|------------------------|--------|
|  |   | Дт                     | Кт     |
| Поступил объект основных средств от поставщика и первоначально учтен в составе внеоборотных активов  | Договор, накладная                                      | 08-4                   | 60     |
| Отражены транспортно-заготовительные расходы, связанные с поступлением объекта основных средств и учтены первоначально в составе внеоборотных активов  | Счет транспортной организации или договор               | 08-4                   | 60     |
| Поступил объект нематериальных активов от поставщика и первоначально учтен в составе внеоборотных активов  | Договор, Акт приемки-передачи                           | 08-5                   | 60     |
| Отражены дополнительные расходы (вознаграждение посреднику, консультационные услуги, плата за регистрацию), связанные с поступлением объекта НМА и учтены первоначально в составе внеоборотных активов | Счет или договор, акт                                   | 08-5                   | 60, 76 |
| Поступили материалы от поставщиков   | Договор, накладная                                      | 10                     | 60     |
| Отражены транспортно-заготовительные расходы, связанные с поступлением материалов  | Счет транспортной организации или договор               | 10                     | 60     |
| Поступили товары от поставщиков  | Договор, накладная                                      | 41                     | 60     |
| Отражены транспортно-заготовительные расходы, связанные с поступлением товаров   | Счет транспортной организации или договор               | 41<br>или<br>44        | 60     |
| Выполнены работы, оказаны услуги производственного характера   | Договор, Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг) | 20                     | 60     |
| Выполнены работы, оказаны услуги для административных подразделений  | Договор, Акт приемки-передачи выполненных работ (услуг) | 26                     | 60     |
| Отражена сумма НДС по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, материалам, товарам, работам, услугам, транспортным и прочим расходам  | Счет-фактура  | 19                     | 60     |
| Оплачен по безналичному расчету счет поставщика  | Платежное поручение, выписка банка                      | 60                     | 51     |

| Содержание операции  | Первичные документы                                   | Корреспонденция счетов |          |
|--|---|------------------------|----------|
|  |   | Дт                     | Кт       |
| Оплачен наличными счет поставщика  | РКО, Квитанция к приходному кассовому ордеру, чек ККТ | 60                     | 50       |
| Перечислен аванс на расчетный счет поставщика  | Платежное поручение, выписка банка                    | 60-аванс               | 51       |
| Поступили ценности от поставщика по договору, по которому ранее был выдан аванс  | Договор, накладная                                    | 08, 10, 41 и т. д.     | 60       |
| Отражено погашение задолженности поставщика по ранее выданному авансу  | Договор, накладная, платежное поручение               | 60                     | 60-аванс |
| Возвращен на расчетный счет организации аванс, ранее выданный поставщику   | Платежное поручение, выписка банка                    | 51                     | 60-аванс |
| Возвращен в кассу организации аванс, ранее выданный поставщику   | Приходный кассовый ордер                              | 50                     | 60-аванс |
| При приемке ценностей, поступивших от поставщика, выявлено несоответствие фактически поступивших ценностей сопроводительным документам | Накладная, акт  | 76-2                   | 60       |
| Списана непогашенная кредиторская задолженность поставщикам после истечения срока исковой давности                                     | Акты инвентаризации, приказ руководителя              | 60                     | 91       |

### **7.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками, в том числе по авансам полученным, векселям полученным**

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Задолженность покупателя возникает в момент признания выручки и включает в себя всю сумму, которую должен покупатель (заказчик) - п. 6 ПБУ 9/99:

Дт 62 Кт 90-1 – признана выручка;





## Бухгалтерские записи по учету расчетов с покупателями и заказчиками

| Содержание операции  | Первичные документы                     | Корреспонденция счетов |           |
|--|---|------------------------|-----------|
|  |   | Дт                     | Кт        |
| Отражена задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги  | Акт, накладная                          | 62                     | 90-1      |
| Погашена задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги путем перечисления средств на расчетный счет организации | Выписка банка                           | 51                     | 62        |
| Погашена задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги путем внесения денежных средств в кассу                  | Приходный кассовый ордер, чек ККТ       | 50                     | 62        |
| Получен аванс от покупателя (заказчика) путем перечисления на расчетный счет организации   | Выписка банка                           | 51                     | 62-авансы |
| Получен в кассу аванс от покупателя (заказчика)  | Приходный кассовый ордер, чек ККТ       | 50                     | 62-авансы |
| Произведен взаимный зачет ранее выданного аванса и дебиторской задолженности за реализованную продукцию, товары, работы, услуги                                | Запись бухгалтерии                      | 62-авансы              | 62        |
| Возвращен аванс покупателю (заказчику) путем перечисления с расчетного счета организации   | Выписка банка                           | 62-авансы              | 51        |
| Возвращен аванс покупателю (заказчику) из кассы организации  | Расходный кассовый ордер                | 62-авансы              | 50        |
| Списана задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги по истечении срока исковой давности                       | Акт инвентаризации, Приказ руководителя | 91                     | 62        |
| Учтена на забалансовом счете списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов   | Акт инвентаризации, Приказ руководителя | 007                    |           |
| Списана с забалансового счета списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов  | Акт инвентаризации, Приказ руководителя |                        | 007       |

#### 7.4. Учет расчетов при прекращении обязательств по расчетам путем зачета взаимных требований

В соответствии со ст. 410 ГК РФ обязательство может быть прекращено полностью или частично зачетом однородного требования, срок которого наступил, срок которого не указан или определен моментом востребования.

Для зачета необходимо чтобы требования:

- были встречными (должник вправе требовать с кредитора и наоборот);
- однородными (обязательства, предметы которых относятся к вещам одного и того же рода);
- реально существующими (требования не должны быть досрочными).

Одновременно ст. 411 ГК РФ предусмотрены случаи, при которых не допускается зачет взаимных требований:

- если по заявлению другой стороны к требованию подлежит применению срок исковой давности, и этот срок истек;
- при возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью;
- при взыскании алиментов;
- при пожизненном содержании;
- в иных случаях, предусмотренных законом или договором.

Для прекращения обязательств по прекращению обязательства зачетом необходимо заявление одной из сторон, которое может быть оформлено соглашением о погашении обязательств зачетом, актом сверки задолженности или уведомительным письмом с указанием, что сторона, направляющая заявление считает себя исполнившей прочие обязательства перед другой стороной на сумму зачета. При этом важно проинформировать другую сторону и получить подтверждение, что другая сторона получила заявление о проведении зачета.

В оформляемом для проведения зачета документе следует отразить:

- основание возникновения задолженности;
- сумму задолженности;
- сумму, на которую осуществляется зачет.

Если размеры встречных требований различны, то зачет между сторонами производится на одну и ту же сумму, соответствующую сумме меньшего требования. Обязательство же, по которому предъ-

явлено большее требование, в оставшейся части – считается непогашенным и сохраняет свою первоначальную силу.

При нарушении требования однородности, когда денежное обязательство погашается отгрузкой товаров (работ, услуг), зачет невозможен. В этом случае по ст. 409 ГК РФ заключается соглашение об отступном, где обязательство по перечислению денежных средств прекращается исполнением обязательств по поставке товаров (работ, услуг).

На основании оформленного документа о проведении зачета (при наличии информации о том, что другая сторона получила заявление о проведении зачета), в бухгалтерском учете отражается исполнение обязательств:

Дт 60      Кт 62

### **7.5. Особенности расчетов по обязательствам, выраженным в иностранной валюте или условных единицах**

При принятии к учету стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли (п. 1, 4 ПБУ 3/2006).

Дебиторская и кредиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте (в том числе подлежащая оплате в рублях), для отражения в бухгалтерской отчетности пересчитывается в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу. При несущественном изменении курса, совершении большого числа однородных операций может применяться средний курс, рассчитанный за месяц или более короткий период (п. 1, 5, 7, 8 ПБУ 3/2006).

Исключение составляет дебиторская и кредиторская задолженность, возникшая в результате перечисления или получения аванса, предоплаты или задатка. Такая задолженность показывается в бухгалтерской отчетности по курсу, действующему на дату перечисления или получения денежных средств (п. 9, 10 ПБУ 3/2006).

В бухгалтерском учете по операциям полного или частичного погашения дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, по операциям по пересчету стоимости активов и обязательств возникает курсовая разница.

Курсовая разница - разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Курсовые разницы включаются в состав прочих доходов (расходов), кроме курсовой разницы, подлежащей зачислению в добавочный капитал организации:

|                           |                           |
|---------------------------|---------------------------|
| Дт 91-2                   | Кт 50, 52, 55, 60, 62, 76 |
| Дт 50, 52, 55, 60, 62, 76 | Кт 91-1                   |

В добавочный капитал подлежит зачислению разница:

- связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации.

Положительная курсовая разница по вкладу в уставный капитал отражается в учете бухгалтерской записью:

|       |       |
|-------|-------|
| Дт 75 | Кт 83 |
|-------|-------|

Отрицательная курсовая разница по вкладу в уставный капитал отражается в учете бухгалтерской записью:

|       |       |
|-------|-------|
| Дт 83 | Кт 75 |
|-------|-------|

- возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации. При прекращении деятельности за пределами РФ добавочный капитал в сумме курсовых разниц присоединяется к финансовому результату.

## **7.6. Создание и учет резервов по сомнительным долгам**

Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена со-

ответствующими гарантиями (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Организация в обязательном порядке создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности (независимо от основания ее возникновения) сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Величина резерва может определяться отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. В отличие от норм главы 25 НК РФ жестких правил по формированию резервов по сомнительным долгам нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат. Резервы сомнительных долгов в бухгалтерском учете являются оценочной величиной.

Для обобщения информации о резервах сомнительных долгов в Плане счетов предусмотрен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

На сумму создаваемых резервов делаются записи:

Дт 91-2    Кт 63.

По счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется аналитический учет по каждому созданному резерву.

При погашении задолженности, по которой создан резерв по сомнительным долгам, в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 51      Кт 62.

И одновременно включается в состав прочих доходов сумма созданного резерва по этому долгу:

Дт 63      Кт 91-1.

При списании задолженности, по которой создан резерв по сомнительным долгам, по истечении срока исковой давности:

Дт 63      Кт 62.

В случае недостаточности величины созданного резерва оставшаяся часть долга относится на финансовые результаты:

Дт 91-2    Кт 62.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв не будет использован (или использован не полностью), то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам:

Дт 63      Кт 91-1.

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность, по которой создан резерв по сомнительным долгам, отражается за минусом созданного резерва.

### **7.7. Списание кредиторской и дебиторской задолженности**

Кредиторская задолженность подлежит списанию в бухгалтерском учете по истечении срока исковой давности (п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Дебиторская задолженность подлежит списанию в бухгалтерском учете (п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации):

- 1) по истечении срока исковой давности;
- 2) нереальная к взысканию по иным основаниям, например, на основании акта государственного органа, в связи с ликвидацией организации.

Списание задолженности осуществляется на основании данных проведенной инвентаризации (например, Форма № ИНВ-17) и приказа руководителя о списании задолженности.

Особое внимание следует уделить вопросу исчисления срока исковой давности. Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено (ст. 195 ГК РФ). Общий срок исковой давности исчисляется тремя годами (ст. 196 ГК РФ). Для отдельных видов требований в законе могут быть установлены специальные сроки давности. Например, согласно ст. 725 ГК РФ срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда, составляет один год. Стороны не могут в договоре установить иной срок. Покупатель может и после истечения срока давности заплатить своему поставщику, но он не обязан этого делать.

По общему правилу течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. В силу норм ГК РФ течение срока исковой давности может приостанавливаться и прерываться (ст. 202, 203 ГК РФ).

Согласно п. 2 ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности не может превышать 10 лет со дня, когда было нарушено право. Поэтому в компании на конец года не может быть дебиторской и кредиторской

задолженности, которая возникла более 10 лет назад. Контрагент каждый год может признавать долг, подписывать акт сверки, продлевая тем самым срок исковой давности, но по истечении 10 лет задолженность должна быть признана безнадежной и списана.

Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, включаются в состав прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99) на дату подписания руководителем приказа о списании задолженности:

Дт 60 Кт 91-1

Суммы списанной дебиторской задолженности признается прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99) на дату подписания приказа руководителя о списании задолженности:

Дт 91-2 Кт 62

Согласно п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания, для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников, в Плане счетов предназначен счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»:

Дт 007 – учтена на забалансовом счете списанная дебиторская задолженность.

## **7.8. Учет расчетов по налогам и сборам**

Каждая организация является плательщиком налогов и сборов в соответствии с налоговым законодательством. Для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" осуществляется по видам налогов и бюджетам.



Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к перечислению в бюджеты.

По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет:

Дт 68      Кт 51

### **Налог на добавленную стоимость**

При осуществлении операций (реализации товаров, работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 90-3      Кт 68-НДС

или

Дт 91-2      Кт 68-НДС

При принятии сумм налога на добавленную стоимость к вычету в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 68-НДС      Кт 19

Аналогичные записи делаются при начислении акцизов.

### **Налог на прибыль организаций**

В случае если организация не применяет ПБУ 18/02, то начисление авансовых платежей и налога на прибыль по итогам отчетного (налогового) периода отражается записью:

Дт 99      Кт 68-налог на прибыль в Федеральный бюджет;

Дт 99      Кт 68-налог на прибыль в бюджет субъекта Российской Федерации.

Если организация применяет ПБУ 18/02, то величина налога на прибыль формируется на аналитическом счете 68-налог на прибыль исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного (налогового) периода.

Величина текущего налога на прибыль за отчетный (налоговый) период отражается в Отчете о финансовых результатах по строке

«Текущий налог на прибыль» и должна совпадать с данными, отраженными в налоговой декларации.

### **Иные налоги и сборы**

Налоги (сборы), уплачиваемые в связи с наличием у организации имущества (основных средств, транспортных средств и земельных участков), а также госпошлина, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых, сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов относятся к расходам организации согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» и отражаются в учете следующим образом:

#### **Налог на имущество организаций (в зависимости от классификации расхода):**

|         |                          |
|---------|--------------------------|
| Дт 91-2 | Кт 68-налог на имущество |
| Дт 26   | Кт 68-налог на имущество |
| Дт 44   | Кт 68-налог на имущество |

#### **Транспортный налог (в зависимости от классификации расхода):**

|         |                          |
|---------|--------------------------|
| Дт 91-2 | Кт 68-транспортный налог |
| Дт 26   | Кт 68-транспортный налог |
| Дт 44   | Кт 68-транспортный налог |

#### **Земельный налог:**

|         |                       |
|---------|-----------------------|
| Дт 20   | Кт 68-земельный налог |
| Дт 26   | Кт 68-земельный налог |
| Дт 44   | Кт 68-земельный налог |
| Дт 91-2 | Кт 68-земельный налог |

#### **Водный налог:**

|         |                    |
|---------|--------------------|
| Дт 20   | Кт 68-водный налог |
| Дт 26   | Кт 68-водный налог |
| Дт 91-2 | Кт 68-водный налог |

#### **Госпошлина:**

|         |                  |
|---------|------------------|
| Дт 91-2 | Кт 68-госпошлина |
|---------|------------------|

**Налог на добычу полезных ископаемых:**

Дт 20,23,25,26,29      Кт 68-налог на добычу полезных ископаемых

**Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов:**

Дт 20,23,25,26,29      Кт 68-сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Кроме того, отдельные налоги относятся на финансовые результаты организации. К таким налогам относятся: **налог на игорный бизнес, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности и налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения.** Такие налоги начисляются следующей записью:

Дт 99      Кт 68

Уплаченные (подлежащие уплате) организацией суммы **торгового сбора**, которые уменьшают сумму налога на прибыль (авансового платежа), исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода, относятся в бухгалтерском учете на расчеты с бюджетом по налогу на прибыль.

Информация о суммах уплаченного (подлежащего уплате) торгового сбора, принятого (подлежащего принятию) в счет уменьшения исчисленного по итогам налогового (отчетного) периода налога на прибыль, раскрывается в составе пояснений к показателю текущий налог на прибыль отчета о финансовых результатах или (в случае существенности) - отдельным показателем, детализирующим показатель текущего налога на прибыль.

В случае если согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах организация утратила право на уменьшение исчисленного за отчетные (налоговый) периоды налога на прибыль на сумму числящегося по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет по расчетам по налогу на прибыль) торгового сбора, указанная сумма торгового сбора относится на финансовые результаты отчетного периода:

Дт 91      Кт 68

Данная рекомендация по бухгалтерскому учету сумм торгового сбора приведена в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 № 07-04-09/2355).

По **налогу на доходы физических лиц** организация выступает налоговым агентом физических лиц, в отношении которых она является источником доходов. Налоговый агент, производящий исчисление, удержание и перечисление НДФЛ в бухгалтерском учете делает запись:

Дт 70 Кт 68-НДФЛ.

В случае если организация выступает налоговым агентом по иным налогам (налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость) в соответствии с действующим законодательством, то учет соответствующих сумм ведется на аналитических счетах, открытых к соответствующему счету, например:

Дт 75 Кт 68- налог на прибыль – налог с дивидендов.

**Штрафы** за нарушения налогового законодательства согласно Плану счетов отражаются в бухгалтерском учете:

Дт 99 Кт 68 – по соответствующему виду налога.

В Отчете о финансовых результатах суммы налоговых санкций отражаются по строке «Прочее».

**Пени** по налогам и сборам не относятся к налоговым санкциям и отражаются записью:

Дт 91 Кт 68, 69

Согласно п. 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается. Однако данные налоговой инспекции на конец квартала не могут совпадать с данными бухгалтерского учета организации, т.к. начисления по налогам отражаются в лицевых счетах налогоплательщиков по сроку уплаты налога.

## 7.9. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

С 1 января 2017 года порядок исчисления и уплаты страховых взносов регулируется нормами главы 34 «Страховые взносы» НК РФ. Плательщиками страховых взносов являются организации, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Расходы в виде страховых взносов в бухгалтерском учете признаются расходами по обычным видам деятельности на дату их начисления (п. 5 и 8 ПБУ 10/99).

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Начисление страховых взносов отражается по кредиту счета 69 (соответствующий субсчет) в корреспонденции со счетами учета затрат:

Дт 20 (23, 24, 25, 26, 43, 44)      Кт 69 (соответствующий субсчет).

Перечисление страховых взносов отражается по дебету счета 69 и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, предусмотрено, что к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»,
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»,
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут открываться дополнительные субсчета.

На субсчете 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

Ежемесячный платеж в бюджет ФСС РФ может быть уменьшен на расходы по выплате страхового обеспечения работникам, т.е. на сумму начисленных пособий по временной нетрудоспособности, пособий по беременности и родам и т.п.

В бухгалтерском учете сумма пособий, начисленных работникам за счет средств ФСС РФ, отражается записью:

Дт 69-1      Кт 70.

Суммы, поступившие на расчетный счет организации от ФСС РФ в счет возмещения расходов на соцстрах, отражаются записью:

Дт 51      Кт 69-1.

На субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

## **7.10. Учет расчетов с персоналом**

### **Учет расчетов с персоналом по оплате труда**

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

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

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, - в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм - в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. - в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы

начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

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

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

### **Бухгалтерские записи по учету расчетов с персоналом по оплате труда**

| Содержание операции                           | Первичные документы  | Корреспонденция счетов                  |               |
|---|--|---|---------------|
|   |  | Дт                                      | Кт            |
| Начислена заработная плата                    | Табель учета рабочего времени<br>Расчетно-платежная ведомость<br>Расчетная ведомость | 08, 20,<br>23, 25,<br>26, 29,<br>44, 91 | 70            |
| Удержан налог на доходы физических лиц        | Расчетно-платежная ведомость<br>Расчетная ведомость                                  | 70                                      | 68            |
| Отражены прочие удержания из заработной платы | Расчетно-платежная ведомость<br>Расчетная ведомость                                  | 70                                      | 71, 73,<br>76 |
| Выплачена заработная плата                    | Расчетно-платежная ведомость<br>Платежная ведомость<br>Расходный кассовый ордер      | 70                                      | 50, 51        |
| Депонирована заработная плата                 | Расчетно-платежная ведомость<br>Платежная ведомость                                  | 70                                      | 76            |
| Начислены дивиденды работникам                | Решение акционеров (участников)  | 84                                      | 70            |

### **Учет расчетов с персоналом по прочим операциям**

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами, используют счет 73 «Расчеты с персоналом по про-

чим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

### **Учет расчетов с подотчетными лицами**

Подотчетные лица – это работники организации, которые получили денежные средства на расходы, связанные с осуществлением деятельности организации.

Работнику выдаются денежные средства на определенные цели согласно письменному заявлению подотчетного лица. В соответствии с Указанием о порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства (утв. Банком России 11.03.2014 № 3210-У) подотчетному лицу не могут быть выданы денежные средства, если он не отчитался по ранее полученным суммам.

Письменное заявление подотчетного лица составляется в произвольной форме и должно содержать запись о сумме наличных средств и о сроке, на который они выдаются, а также подпись руководителя и дату.

Законодательные ограничения по сроку и размеру выдаваемых подотчетных сумм отсутствуют. Главным критерием должны быть здравый смысл и производственная необходимость.

При осуществлении расчетов с подотчетными лицами следует помнить, что первой операцией должна быть выдача денег, а второй – отчет за их использование.

Если организация выдает сотруднику доверенность, то он действует от имени своей организации и все документы, которые он получит от других организаций, будут оформлены на имя организации, которую он представляет. Он получит накладную, счет-фактуру (что позволит принять НДС к вычету). Доверенность выписывается в одном экземпляре, регистрируется в специальном журнале регистрации доверенностей и выдается на руки работнику, у бухгалтера остается корешок от доверенности, в котором указываются все ее реквизиты. Поскольку работник представляет свою организацию в другой организации, то доверенность и остается в той другой организации. Когда работник вернется к работодателю, бухгалтер в корешке доверенно-



сти делает отметку о выполнении поручения. В доверенности указывается дата ее выдачи и срок действия. Если в доверенности не указан срок действия, то такая доверенность действует 1 год со дня выдачи. Если в доверенности не указана дата ее выдачи, то такая доверенность недействительна (ст. 186 ГК РФ).

Если сотрудник доверенности не имеет, для других организаций он – частное лицо. В этом случае ему оформят при покупке кассовый и товарный чек. Однако это не является препятствием для отражения таких расходов в бухгалтерском учете.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии - руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

Авансовый отчет сдается в бухгалтерию вместе со всеми оправдательными документами, упомянутыми в отчете. Бухгалтер принимает отчет и документы, отрывает от отчета по линии отреза расписку, заполняет ее и отдает подотчетному лицу. Эта расписка служит оправданием для сотрудника, что все документы сданы им бухгалтеру. Теперь за утерю чеков, накладных и т. д. отвечает бухгалтер.

Авансовый отчет должен быть утвержден руководителем. Без этого бухгалтер не может принимать его к учету. После того, как руководитель подписывает авансовый отчет, сотрудник считается отчитавшимся перед фирмой за сумму, утвержденную в отчете. Остаток денежных средств должен быть возвращен (чаще всего в кассу, реже – на расчетный счет). Если по отчету организация должна сотруднику, то сотруднику выдают эту сумму (обычно из кассы).

Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Что делать, если подотчетное лицо не возвращает денежные средства и не отчитывается, либо не возвращает остаток подотчетных сумм?

В Трудовом кодексе РФ предусмотрено, что удержания из заработной платы работника производятся для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях (ст. 137 ТК РФ). Работода-

тель вправе принять решение об удержании из заработной платы работника этой суммы не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса и при условии, если работник не оспаривает оснований и размеров удержания (и лучше, если он подтвердит это письменно). В любом случае общий размер удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%. Если же работник возражает против суммы или срока возврата, или имеет другие претензии к организации, отношения придется выяснять в суде.

Организация может принять решение простить долг сотруднику, это право работодателя. Тогда будет считаться, что работник получил доход и с такого дохода следует удержать налог на доходы физических лиц.

В любом случае, независимо от того, принято ли решение удерживать суммы, идти в суд или простить долг, должен быть издан приказ руководителя. Бухгалтер не имеет право предпринимать каких-либо действий без этого приказа.

Направление работника в командировку до 08.01.2015 г. осуществлялось на основании приказа руководителя. Командированный работник – это лицо, связанное с организацией трудовым договором и направленное по заданию работодателя в командировку. На основании приказа выписывалось командировочное удостоверение (если командировка на территории РФ). Постановлением Правительства РФ от 29.12.2014 № 1595 внесены изменения в Положение об особенностях направления работников в служебные командировки, утв. постановлением Правительства РФ от 13.10. 2008 № 749 (далее – Положение о командировках). Эти изменения привели к отмене обязательности командировочных удостоверений, служебного задания, определяющего цель командировки, и отчета по командировке. Однако Постановлением Правительства РФ от 29.07.2015 № 771 вновь внесены изменения в Положение о командировках. В соответствии с п. 3 Положения работники направляются в командировку на основании письменного решения работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Согласно п. 7 Положения фактический срок пребывания работника в месте командирования определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из служебной командировки. В случае проезда работника на основании письменного решения работодателя к месту командирования и (или) обратно к месту работы

на служебном транспорте, на транспорте, находящемся в собственности работника или в собственности третьих лиц (по доверенности), фактический срок пребывания в месте командирования указывается в служебной записке, которая представляется работником по возвращении из командировки работодателю с приложением документов, подтверждающих использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта).

При отсутствии проездных документов фактический срок пребывания работника в командировке работник подтверждает документами по найму жилого помещения в месте командирования. При проживании в гостинице указанный срок пребывания подтверждается документом, подтверждающим заключение договора на оказание гостиничных услуг по месту командирования, содержащим сведения, предусмотренные Правилами предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации, утв. постановлением Правительства РФ от 09.10.2015 № 1085.

А если отсутствуют и проездные документы, документы по найму жилого помещения либо иных документов, фактический срок пребывания в месте командирования работником подтверждается служебной запиской и (или) иным документом, содержащим подтверждение принимающей работника стороны (организации либо должностного лица) о сроке прибытия (убытия) работника к месту командирования (из места командировки).

Если работник отправляется в зарубежную командировку, командировочное удостоверение по-прежнему не выписывается.

Работнику должны быть выданы денежные средства на предстоящие расходы. Прежде всего, организация должна определить, как будут оплачиваться расходы на проезд и проживание сотрудника. Организация может приобрести билеты и оплатить гостиницу по безналичному расчету, но может выдать денежные средства командированному сотруднику, и он будет оплачивать их сам.

### ***Пример***

*Организация приобретает билеты (предположим, стоимостью 23 600 руб., в т. ч. 3600 НДС) и потом передает их командированному. Тогда последовательность операций такая:*

|                |                |   |
|----------------|----------------|---|
| <i>Дт 60</i>   | <i>Кт 51</i>   | <i>23 600 руб. – произведена оплата за билеты;</i>        |
| <i>Дт 50-3</i> | <i>Кт 60</i>   | <i>20 000 руб. – билеты приняты к учету;</i>              |
| <i>Дт 19</i>   | <i>Кт 60</i>   | <i>3600 руб. – выделен НДС;</i>                           |
| <i>Дт 71</i>   | <i>Кт 50-3</i> | <i>20 000 руб. – выданы билеты командированному лицу.</i> |

*Если работник в командировке будет рассчитываться за все сам, то, выдав денежные средства из кассы, организация выполнила свои обязанности по обеспечению его расходов на проживание и проезд.*

*Выдача денег из кассы в подотчет отражается записью:*

|              |              |
|--------------|--------------|
| <i>Дт 71</i> | <i>Кт 50</i> |
|--------------|--------------|

Наряду с оплатой расходов в командировке по проезду и проживанию командированное лицо получает суточные. Суточные полагаются за каждый день командировки, причем день отъезда и приезда считаются целыми днями независимо от того, утром или вечером отбывает или прибывает транспортное средство. Размер суточных определяется приказом руководителя.

Возвратившись из командировки, работник до 08.01.2015 г. представлял руководству отчет о выполнении командировочного задания. На основании п. 26 Положения теперь не требуется представления отчета о выполненной работе в командировке.

Начиная с 8 января 2015 г., в течение трех дней по возвращению из командировки работник должен представить работодателю авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы. К авансовому отчету прилагаются документы о найме жилого помещения, фактических расходах по проезду (включая оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей) и об иных расходах, связанных с командировкой.

Стоимость проезда и проживания законодательно не ограничивается.

Для учета расчетов с подотчетными лицами используется счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

## Бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетными лицами

| № п/п   | Содержание операции   | Первичные документы   | Корреспонденция счетов |                |
|---|---|---|------------------------|----------------|
|   |   |   | Дт                     | Кт             |
| 1.  | Выдана из кассы сумма подотчетному лицу на хозяйственные нужды  | РКО, письменное заявление подотчетного лица                       | 71                     | 50             |
| 2.  | Выдана из кассы сумма подотчетному лицу на командировочные расходы  | РКО, письменное заявление подотчетного лица, решение работодателя | 71                     | 50             |
| 3.  | Получены денежные средства под отчет в отделении банка  | Выписка банка   | 71                     | 51             |
| 4.  | Выданы из кассы подотчетному лицу денежные средства, в т.ч. погашение перерасхода по авансовому отчету  | РКО, Авансовый отчет  | 71                     | 50             |
| <b>5. Приобретение имущества подотчетным лицом, не имеющим доверенности</b> |   |   |                        |                |
| 5.1   | Приобретены за счет подотчетных сумм:<br>- материалы<br>- товары<br>- основные средства   | Авансовый отчет, квитанции, кассовый чек, товарный чек            | 10<br>41<br>08         | 71<br>71<br>71 |
| 5.2   | Отражен НДС по приобретенным материальным ценностям, выполненным работам и услугам  | Авансовый отчет   | 19                     | 71             |
| 5.3   | Списан НДС по приобретенным материальным ценностям, выполненным работам и услугам (НДС не может быть взят в зачет, а списывается на расходы предприятия, так как лицо, не имеющее доверенности, не может получить счет-фактуру) | Авансовый отчет   | 10,41<br>,91           | 19             |
| <b>6. Приобретение имущества подотчетным лицом, имеющим доверенность</b>    |   |   |                        |                |
| 6.1   | Приобретены за счет подотчетных сумм:<br>- материалы<br>- товары<br>- основные средства   | Авансовый отчет, накладная, счет-фактура, кассовый чек            | 10<br>41<br>08         | 60<br>60<br>60 |
| 6.2   | Отражен НДС по приобретенным материальным ценностям, выполненным работам и услугам (подотчетное лицо имеет доверенность, поэтому получает счет-фактуру)   | Авансовый отчет, счет-фактура                                     | 19                     | 60             |
| 6.3   | Погашена задолженность подотчетного лица перед организацией-работодателем   | Авансовый отчет   | 60                     | 71             |

| № п/п | Содержание операции  | Первичные документы   | Корреспонденция счетов |    |
|-------|--|---|------------------------|----|
|       |  |   | Дт                     | Кт |
| 7.    | Списаны затраты, произведенные подотчетным лицом (в части выполненных работ, оказанных услуг): | Авансовый отчет, акт, подтверждающий выполнение работ, оказание услуг |                        |    |
|       | - на расходы основного производства  |   | 20                     | 71 |
|       | - на общехозяйственные расходы   |   | 26                     | 71 |
|       | - на расходы, связанные с реализацией  |   | 44                     | 71 |
| 8.    | Списаны командировочные расходы:   | Авансовый отчет, билеты, счет гостиницы                               |                        |    |
|       | - на расходы основного производства  |   | 20                     | 71 |
|       | - на общехозяйственные расходы   |   | 26                     | 71 |
|       | - на расходы, связанные с реализацией  |   | 44                     | 71 |
| 9.    | Возвращена в кассу подотчетным лицом неизрасходованная подотчетная сумма                       | ПКО, авансовый отчет (если часть денег была израсходована)            | 50                     | 71 |

### 7.11. Учет расчетов с учредителями и акционерами

Расчеты с учредителями, как правило, связаны с расчетами по вкладам в уставный капитал и по выплате им доходов.

Для расчетов с учредителями (акционерами, участниками) в соответствии с планом счетов применяется счет 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 "Расчеты с учредителями" могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,  
75-2 «Расчеты по выплате доходов».

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

При создании организации в бухгалтерском учете организации делается запись, отражающая задолженность учредителя (участника, акционера) по вкладу в уставный капитал организации на всю величину, зарегистрированную в учредительных документах:

Дт 75                      Кт 80

Погашение задолженности учредителя отражается записями:  
Дт 08, 10, 41, 50, 51 и т. д.    Кт 75

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов.

При начислении дивидендов в учете делаются записи:

Дт 84      Кт 75 – начислены дивиденды учредителям (акционерам).

При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражается записью:

Дт 84      Кт 70 – при начислении дивидендов (выплат) учредителям (акционерам) работникам организации

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налоги.

Дт 70, 75      Кт 68

Дт 68      Кт 51

При выплате дивидендов в учете делаются записи:

Дт 70, 75      Кт 51

Объявление о годовых дивидендах относится к событиям после отчетной даты. В соответствии с ПБУ 7/98 такое событие после отчетной даты раскрывается в пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах за отчетный год. При этом в отчетном периоде, за который распределяются доходы, никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся. При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие. Таким образом, задолженность по выплате дивидендов (как годовых, так и промежуточных) отражается в бухгалтерском балансе на дату принятия соответствующего решения общим собранием участников, акционеров.

Кроме того, на счете 75 отражается задолженность по выплате действительной стоимости доли участнику общества при его выходе из общества:

Дт 81      Кт 75

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

### 7.12. Учет расчетов с филиалами (обособленными подразделениями)

Если филиалы, обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». К нему в соответствии с планом счетов могут быть открыты следующие субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79-2 «Расчеты по текущим операциям».

Передача головной организацией имущества филиалу, обособленному подразделению отражается записями:

| Бухгалтерский учет головной организации | Бухгалтерский учет филиала, обособленного подразделения |
|---|---|
| Дт 79 Кт 10, 41, 01                     | Дт 10, 41, 01 Кт 79                                     |

Передача имущества филиалом, обособленным подразделением головной организации отражается записями:

| Бухгалтерский учет головной организации | Бухгалтерский учет филиала, обособленного подразделения |
|---|---|
| Дт 10, 41, 01 Кт 79                     | Дт 79 Кт 10, 41, 01                                     |

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому филиалу, обособленному подразделению.

В бухгалтерском балансе внутрихозяйственные расчеты не отражаются. Остатки по счетам филиала прибавляются к остаткам по соответствующим счетам головного подразделения. Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20, 23, 25, 26, и т. д.



### 7.13. Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

Для учета операций и лицами, по которым не предусмотрен Планом счетов отдельный счет используют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», например для учета расчетов по страхованию имущества и персонала организации, если организация является страхователем, для расчетов по претензиям предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам, учета депонированных сумм выданной заработной платы и иным операциям.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору.

#### Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте понятия «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность».
2. В каком порядке учитываются авансы, полученные организацией?
3. Каков порядок учета векселя, выданного покупателем, в счет обеспечения платежа за поставку товара?
4. Для учета каких расчетов предназначен счет 62?
5. В каком порядке осуществляется зачет взаимных требований?
6. Какова цель создания резервов по сомнительным долгам?
7. В какой оценке показывается в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность при наличии созданного резерва по сомнительным долгам?
8. Каков порядок списания дебиторской задолженности?
9. Каков порядок расчетов с работниками организации?
10. Какие документы обязан предоставить работник в бухгалтерию при возвращении из командировки?
11. В каких случаях используется счет 79?

## Тема 8. УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ

### Основные нормативные документы

*Гражданский кодекс Российской Федерации, гл. 42 «Заем и кредит»*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

### 8.1. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности

В процессе осуществления хозяйственной деятельности часто возникает необходимость в привлечении средств третьих лиц. В этом случае заключается договор займа или кредитный договор в соответствии с главой 42 «Заем и кредит» ГК РФ.

Сторонами договора займа или кредита являются займодавец (или кредитор) и заемщик. Стороны заключают договор, в котором согласованы все условия: сумма денежных средств или количество и характеристики передаваемого имущества, срок возврата, проценты и срок их уплаты и т. д.

Согласно ст. 807 ГК РФ по договору займа 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.

В соответствии со ст. 819 ГК РФ по кредитному договору 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, можно выделить основные отличия кредитного договора от договора займа.

Кредит может предоставить только кредитная организация, имеющая лицензию (обычно это банк). Кредит всегда подразумевает проценты за пользование денежными средствами; беспроцентного

кредита не бывает. Предметом кредитного договора могут быть исключительно денежные средства.

Заем может предоставить любая организация или любое физическое лицо. Лицензия при этом не нужна. Заем может быть предоставлен как денежными средствами, так и иным имуществом. В отличие от кредита, заем может быть беспроцентным. Правда, в этом случае необходимо указать в договоре, что заем является беспроцентным. В противном случае будет считаться, что заем выдан под процент, равный ставке рефинансирования Банка России.

Как договор займа, так и кредитный договор должны быть оформлены в письменной форме.

Заем или кредит могут быть целевыми, то есть выдаваться только на определенные цели. Запрещено использовать целевой кредит или заем на другие цели. Заимодавец имеет полное право проверить целевое использование средств и при нарушении условий договора может потребовать их возврата. Если заем или кредит не является целевым, получатель средств имеет право распоряжаться им по своему усмотрению.

## **8.2. Порядок учета кредитов (займов), процентов и иных расходов по кредитам (займам)**

Несмотря на имеющиеся различия между договором займа и кредитным договором порядок их учета, а также расходов по ним регулируется одними и теми же нормативными документами. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета займы и кредиты в зависимости от срока, на который выданы, учитываются на синтетическом счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Деление долговых обязательств на долгосрочные и краткосрочные обусловлено действием п. 19 ПБУ 4/99., если срок погашения обязательства не более 12 месяцев после отчетной даты, то такие обязательства называются краткосрочными и учитываются на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», если срок - более года, то обязательства считаются долгосрочными и учитываются на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Не возвращенный в установленный срок по договору заем или кредит считается просроченным и должен в учете отражаться обособленно.

Аналитический учет по счетам 66, 67 ведется по видам кредитов и займов, а также по кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их.

Согласно п. 3 ПБУ 9/99 поступление заемных средств не считается доходом организации, а возврат заемных средств в соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 не является расходом организации.

### Бухгалтерские проводки по учету займов и кредитов

| Содержание операции   | Первичные докумен-<br>ты                              | Корреспонденция<br>счетов |    |
|---|---|---------------------------|----|
|   |   | Дт                        | Кт |
| Поступили на расчетный счет организации денежные средства по краткосрочному кредитному договору | Кредитный договор, выписка банка                      | 51                        | 66 |
| Поступили на расчетный счет организации денежные средства по долгосрочному кредитному договору  | Кредитный договор, выписка банка                      | 51                        | 67 |
| Поступили на расчетный счет организации денежные средства по краткосрочному денежному займу     | Договор займа, выписка банка                          | 51                        | 66 |
| Поступили на расчетный счет организации денежные средства по долгосрочному денежному займу      | Договор займа, выписка банка                          | 51                        | 67 |
| Поступил краткосрочный заем (предмет займа – материалы)   | Договор займа, накладная                              | 10                        | 66 |
| Поступил долгосрочный заем (предмет займа – материалы)  | Договор займа, накладная                              | 10                        | 67 |
| Поступил краткосрочный заем (предмет займа – товары)  | Договор займа, накладная                              | 41                        | 66 |
| Поступил долгосрочный заем (предмет займа – товары)   | Договор займа, накладная                              | 41                        | 67 |
| Перечислены денежные средства в погашение краткосрочного кредита                                | Кредитный договор, платежное поручение, выписка банка | 66                        | 51 |
| Перечислены денежные средства в погашение краткосрочного займа                                  | Договор займа, платежное поручение, выписка банка     | 66                        | 51 |
| Перечислены денежные средства в погашение долгосрочного кредита                                 | Кредитный договор, платежное поручение, выписка банка | 67                        | 51 |
| Перечислены денежные средства в погашение долгосрочного займа                                   | Договор займа, платежное поручение, выписка банка     | 67                        | 51 |

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора в сумме по договору.

В соответствии с п. 3 ПБУ 15/2008 к расходам, связанным с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам относятся:

- проценты, причитающиеся к оплате;
- дополнительные расходы: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договоров, иные расходы, непосредственно связанные с получением займов или кредитов.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

Расходы по займам отражаются в учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Расходы по займам признаются прочими расходами и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. Таким активом является объект, подготовка которого к использованию требует длительного времени и существенных расходов (объекты незавершенного производства, незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве основных средств, нематериальных активов или иных внеоборотных активов).

ПБУ 15/2008 не содержит положений, ограничивающих включение процентов в стоимость инвестиционного актива за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными в целях рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), ранее использован-

ных на приобретение, сооружение и (или) изготовление этого инвестиционного актива (письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01).

Проценты включаются в стоимость инвестиционного актива или прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты могут включаться в стоимость инвестиционного актива (прочих расходов) исходя из условий договора, если такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с 1 числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Если организация начала использовать инвестиционный актив, несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты прекращают включаться в стоимость актива с 1 числа месяца, следующего за месяцем начала использования актива.

При приостановке приобретения, сооружения инвестиционного актива на срок более трех месяцев проценты включаются в состав прочих расходов с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), связанные с приобретением, инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов).

Организациям, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, предоставлено право признавать все расходы по займам прочими расходами, даже если они связаны с созданием инвестиционного актива.

## Бухгалтерские проводки по учету расходов по займам и кредитам

| Содержание операции   | Первичные докумен-ты                               | Корреспонденция счетов |                   |
|---|--|------------------------|-------------------|
|   |  | Дт                     | Кт                |
| Начислены проценты по догово-ру краткосрочного займа (креди-та)   | Расчет бухгалтерии                                 | 91-2                   | 66-%              |
| Начислены проценты по догово-ру долгосрочного займа (креди-та)  | Расчет бухгалтерии                                 | 91-2                   | 67-%              |
| Начислены проценты по догово-ру краткосрочного займа (креди-та), включаемые в стоимость ин-вестиционного актива | Расчет бухгалтерии                                 | 08                     | 66-%              |
| Начислены проценты по догово-ру долгосрочного займа (креди-та), включаемые в стоимость ин-вестиционного актива  | Расчет бухгалтерии                                 | 08                     | 67-%              |
| Признаны дополнительные рас-ходы  | Договор, акт                                       | 91                     | 60, 76, 71 и т.д. |
|   |  | 97                     | 60, 76, 71        |
|   |  | 91                     | 97                |
| Перечислены проценты по догово-ру краткосрочного займа (креди-та)   | Договор займа, пла-тежное поручение, выписка банка | 66-%                   | 51                |
| Перечислены проценты по догово-ру долгосрочного займа (креди-та)  | Договор займа, пла-тежное поручение, выписка банка | 67-%                   | 51                |

Начисленные проценты учитываются на счетах 66 и 67 обособ-ленно от основной суммы долга, на отдельных субсчетах.

### Особенности учета кредитов, займов, выраженных в иностранной валюте

Действующее законодательство не запрещает заключать догово-ры займа (кредитные договоры) в иностранной валюте или в рублях, выраженных в иностранной валюте. Учет операций с заемными обя-зательствами в иностранной валюте регулируется ПБУ 3/2006.

В соответствии с п. 5 – 7 ПБУ 3/2006 пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли про-изводится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю,

устанавливаемому ЦБ РФ на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

При изменении курса иностранной валюты в течение срока действия договора займа (кредитного договора) возникают курсовые разницы по обязательству перед заимодавцем в части основного долга и начисленных процентов. Курсовые разницы (по кредитам и займам, заключенным в иностранной валюте или в условных единицах и подлежащим оплате в рублях) учитываются в составе прочих доходов и расходов независимо от целей привлечения и использования заемных средств.

### ***Пример***

*Организация «А» (заемщик) подписала договор займа на сумму 100 000 евро сроком на 1 год с иностранной организацией. Договором займа предусмотрена ежемесячная уплата процентов в размере 12 % годовых до 5 числа месяца, следующего за отчетным. Денежные средства поступили на расчетный счет 1 июня 2016 г. Проценты по займу за июнь перечислены 2 июля 2016 года.*

*Официальный курс евро составляет:*

- на 1 июня 2016 г. – 73,44 руб./евро;*
- на 30 июня 2016 г. – 71,21 руб./евро;*
- на 2 июля 2016 г. – 71,05 руб./евро;*

*В учете организации «А» следует сделать следующие бухгалтерские записи:*

*01 июня 2016 г.*

*Дт 52 Кт 66-основной долг 7 344 000 руб. (100 000 x 73,44) – поступили денежные средства по договору займа.*



*30 июня 2016 г.*

*Дт 91-2 Кт 66-проценты 67 707,89 руб. (950,82 евро x 71,21) – начислены проценты по договору займа за июнь;*

*Дт 66-основной долг Кт 91-2 223 000 руб. – по основному долгу за июнь отражена курсовая разница в составе прочих доходов.*

*02 июля 2016 г.*

*Дт 66-проценты Кт 52 67 555,76 руб. (950,82 x 71,05) – перечислены проценты по договору займа за июнь;*

*Дт 66-проценты Кт 91-2 152,13 руб. – отражена курсовая разница в составе прочих доходов.*

*Далее в учете ежемесячно до полного погашения заемного обязательства отражается начисление процентов и курсовая разница.*

В бухгалтерском балансе по статье «Заемные средства» Раздела IV Долгосрочные обязательства показывается образовавшая задолженность по долгосрочным займам (кредитам) по основному долгу и процентам; по статье «Заемные средства» Раздела V Краткосрочные обязательства показывается образовавшая задолженность по краткосрочным займам (кредитам) по основному долгу и процентам. Следует иметь в виду, что если по долгосрочному договору займа (кредитному договору) проценты начисляются и выплачиваются, например, ежемесячно, то текущая задолженность по причитающимся к уплате процентам отражается по статье «Заемные средства» Раздела V Краткосрочные обязательства, независимо от того, что сумма основного долга отражается по статье «Заемные средства» Раздела IV Долгосрочные обязательства.

### **8.3. Учет операций по выпуску и размещению облигаций и финансовых векселей**

Выдача компанией векселя (размещение облигации) рассматривается в учете как привлечение заемных средств и отражается записью:

Дт 51            Кт 66, 67

Проценты (дисконт) при этом отражаются обособленно от вексельной суммы (стоимости облигации) как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты отражаются организацией-векселедателем (организацией-эмитентом) в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления:

Дт 91-2      Кт 66-%, 67-%

Альтернативой данному порядку является предварительный учет причитающихся процентов как расходов будущих периодов с целью их равномерного (ежемесячного) включения в течение предусмотренного векселем (договором) срока выплаты денежных средств (п. 15 ПБУ 15/08):

Дт 97    Кт 66-%, 67-% - на дату получения займа;

Дт 91-2      Кт 97 - равномерно (ежемесячно) в течение срока, на который выдан вексель.

Погашение векселя (облигации) отражается записью:

Дт 66, 67      Кт 51

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Чем кредит отличается от займа?
2. Что является расходами по займам?
3. В каком случае проценты по заемным средствам формируют первоначальную стоимость основного средства?
4. Дайте определение инвестиционному активу.
5. В каком случае заемные средства учитываются на счете 66, а в каком – на счете 67?
6. Каков порядок признания начисленных процентов по финансовому векселю?

## Тема 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

### Основные нормативные документы

*Гражданский кодекс Российской Федерации*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (утв. приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

### 9.1. Понятие и виды финансовых вложений

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

- надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с этими вложениями;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (п. 2 ПБУ 19/02).

#### **Виды финансовых вложений:**

- государственные и муниципальные ценные бумаги,
- ценные бумаги организаций (в том числе долговые ценные бумаги, например, облигации и векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
- предоставленные другим организациям займы,
- депозитные вклады в кредитных организациях,

- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества и т. д.

К финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров;
- векселя, выданные организацией-векселедателем продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги (товарные векселя);
- вложения организации в недвижимое и иное имущество;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и т. д.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно. Аналитический учет финансовых вложений ведется таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения. Учет финансовых вложений ведется на счете 58 «Финансовые вложения», к которому открываются различные субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

## **9.2. Оценка финансовых вложений**

### **Первоначальная оценка**

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

При приобретении за плату первоначальной стоимостью финансовых вложений признается сумма фактических затрат организации на их приобретение:

Дт 58            Кт 60- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

Дт 58      Кт 60, 76 - суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением финансовых вложений;

Дт 58 Кт 60, 76 - вознаграждения, уплачиваемые посреднику.

Если организации оказаны информационные и консультационные услуги, но организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость услуг относится на финансовые результаты:

Дт 91-2      Кт 60, 76

В случае несущественности затрат на приобретение ценных бумаг по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу этих бумаг, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами в том периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету ценные бумаги (п. 11 ПБУ 19/02):

Дт 58      Кт 60- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

Дт 91-2      Кт 60, 76 – прочие, являющиеся несущественными, расходы (информационные и консультационные услуги, вознаграждения посредника и т. д.).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации:

Дт 58      Кт 76 – отражена задолженность по вкладу в уставный капитал.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету или сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи этих ценных бумаг, если по ним не рассчитывается рыночная цена.

Дт 58      Кт 98-2 – получены безвозмездно ценные бумаги.

## Переоценка и обесценение финансовых вложений

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Для определения текущей рыночной стоимости финансовых вложений организация должна использовать все доступные ей источники информации о рыночных ценах на эти финансовые вложения, в том числе данные иностранных организованных рынков или организаторов торговли.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости и предыдущей оценкой относится на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации:

Дт 58      Кт 91-1      - увеличение стоимости финансовых вложений;

Дт 91-2      Кт 58-      уменьшение стоимости финансовых вложений.

Такую корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально, определив периодичность ее проведения в учетной политике.

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

Обесценение финансовых вложений – это устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины ожидаемых экономических выгод.

В случае возникновения угрозы обесценения организация должна произвести проверку наличия условий снижения стоимости финансовых вложений, и при необходимости образовать резерв под

обесценение финансовых вложений (с применением счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»).

Резерв под обесценение финансовых вложений образуется на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Коммерческая организация образует резерв за счет финансовых результатов организации, а некоммерческая - за счет увеличения расходов.

### **Пример**

*Стоимость акций ЗАО «Авангард» в учете организации составляет 100 000 руб.*

*В данный момент они могут быть реализованы только за 55 000 руб.*

*Дт 91-2    Кт 59        45 000 руб. (100 000 руб. – 55 000 руб.).*

*В отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы резерва.*

*100 000 руб. – 45 000 руб. = 55 000 руб. (Дт 58 минус Кт 59)*

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения, а также на усмотрение организации на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Если по результатам проверки выявляется повышение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону его уменьшения:

Дт 59        Кт 91-1

Такая же запись делается при выбытии финансовых вложений, по которым был образован резерв.

### **9.3. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций**

Юридические лица могут становиться учредителями (участниками) хозяйственных товариществ и обществ (п.5 ст. 66 ГК РФ).

Вклады учредителей (участников) могут быть осуществлены как в денежной, так и неденежной форме. В частности, согласно п. 1 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с

ограниченной ответственностью» оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными имеющими денежную оценку правами.

В бухгалтерском учете вклады в уставные капиталы организаций отражаются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

Если вклад в уставный капитал организации вносится денежными средствами, то в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 58-1    Кт 76  
Дт 76    Кт 51,52.

Стоимость финансовых вложений, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу Банка России, действующему на дату их приобретения (п. 4, 5, 6 ПБУ 3/2006).

При внесении вклада в уставный капитал имуществом существуют два подхода к формированию первоначальной стоимости вклада.

Первый - основан на применении норм ПБУ 19/02, в соответствии с которой первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 12 ПБУ 19/02).

### ***Пример***

*Организация передает в качестве вклада в уставный капитал ООО «Гранит» легковой автомобиль, первоначальная стоимость которого составляет 600 000 руб., сумма начисленной амортизации – 200 000 руб. Рыночная стоимость передаваемого автомобиля, подтвержденная независимым оценщиком, - 350 000 руб.*

*В бухгалтерском учете передающей стороны будут сделаны следующие записи:*



*Дт 58-1      Кт 76                      350 000 руб. – приняты к учету финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал;*

*Дт 01-2      Кт 01-1      600 000 руб. – списана первоначальная стоимость передаваемого автомобиля;*

*Дт 02              Кт 01-2      200 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;*

*Дт 76              Кт 01-2      400 000 руб. – погашена задолженность по оплате вклада в уставный капитал;*

*Дт 91-2      Кт 76                      50 000 руб. – отражен прочий расход в виде превышения остаточной стоимости автомобиля над его оценкой по соглашению учредителей.*

Однако в практике бухгалтерского учета существует и второй подход к оценке финансовых вложений - по балансовой стоимости передаваемого имущества. Согласно п. 44 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат инвестора. А фактические затраты инвестора - это балансовая стоимость передаваемых активов. Этот подход реализован в п. 85 Методических указаний по учету основных средств, в соответствии с которым стоимость доли в уставном капитале должна оцениваться по остаточной стоимости передаваемых основных средств. В письме от 07.12.2007 № 07-05-06/310 Минфин России рекомендует организациям руководствоваться данным принципом, и при передаче материалов в счет вклада в уставный капитал: первоначальная стоимость финансовых вложений будет равна стоимостной оценке переданных материалов, по которой они отражены в бухгалтерском балансе.

### ***Пример***

*Организация передает в качестве вклада в уставный капитал ООО «Гранит» легковой автомобиль, первоначальная стоимость которого составляет 600 000 руб., сумма начисленной амортизации – 200 000 руб. Рыночная стоимость передаваемого автомобиля, подтвержденная независимым оценщиком, - 350 000 руб.*

*В бухгалтерском учете передающей стороны будут сделаны следующие записи:*

*Дт 58-1      Кт 76                      400 000 руб. – приняты к учету финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал;*

*Дт 01-2 Кт 01-1 600 000 руб. – списана первоначальная стоимость передаваемого автомобиля;*

*Дт 02 Кт 01-2 200 000 руб. – списана сумма начисленной амортизации;*

*Дт 76 Кт 01-2 400 000 руб. – погашена задолженность по оплате вклада в уставный капитал.*

Необходимо обратить внимание, что передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал подлежит восстановлению НДС, ранее правомерно принятый к вычету (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). При этом в отношении амортизируемого имущества налог следует восстановить в сумме, пропорциональной остаточной стоимости, в отношении прочего имущества - в полном объеме. Восстановление производится в том налоговом периоде, в котором происходит передача активов.

В бухгалтерском учете восстановленный НДС может либо увеличивать первоначальную стоимость финансовых вложений, либо относиться на финансовые результаты. В частности, Минфин России рекомендовал отражать восстановленный НДС в составе финансовых вложений (письмо Минфина России от 19.12.2006 № 07-05-06/302).

### **Учет вкладов по договору простого товарищества**

Основным нормативным документом, регулирующим учет операций по договору простого товарищества, является Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности».

Согласно ст. 1041 Гражданского кодекса РФ по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли.

В соответствии со ст. 1043 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц. При отражении в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности операций, связанных с участием в совместной деятельности (договоре простого товарищества), организация-товарищ руководствуется п. 13 - 16 ПБУ 20/03, а товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, руководствуется п. 17 - 21 ПБУ 20/03.

Каждый из участников отражает внесенное им имущество на счете учета финансовых вложений (счет 58-4) по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу (п. 13 ПБУ 20/03). Это означает, что если в договоре совместной деятельности указана величина вклада, не совпадающая со стоимостью передаваемого имущества, счет финансовых вложений должен отразить не размер доли в договоре товарищей, а стоимость переданного имущества. В бухгалтерском учете при этом делается запись:

Дт 58-4      Кредит 01 (04, 10, 41 и др.)

#### **9.4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги**

Учет акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»:

Дт 58      Кт 75 – получение ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал;

Дт 58      Кт 60 – приобретение ценных бумаг за плату;

Дт 58      Кт 62 – получение ценных бумаг в погашение дебиторской задолженности.

Продажа акций в учете отражается следующими записями (для организаций, не являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг):

Дт 76      Кт 91-1 – отражена реализация ценных бумаг;

Дт 91-2      Кт 58 – отражено выбытие акций (реализация ценных бумаг не облагается НДС – подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ);

Дт 51      Кт 76 – поступила оплата за акции.

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91:

Дт 91-2      Кт 76

Учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58-2 «Долговые ценные бумаги».

Приобретенные долговые ценные бумаги приходят на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение.

Дт 58      Кт 60, 76

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (например, облигации и векселя), разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

То есть по мере того, как по облигации (векселю) начисляются проценты, в учете делается запись:

Дт 76      Кт 91-1

Разница между номинальной стоимостью и стоимостью приобретения отражается записями:

Дт 58      Кт 91-1 (если номинал больше покупной стоимости)

**или**

Дт 91-2      Кт 58 (если покупная стоимость больше номинала).

При погашении облигации (векселя) в учете делается запись:

Дт 51      Кт 58 (по номинальной стоимости).

## **9.5. Учет займов, предоставленных другим организациям**

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»:

Дт 58      Кт 51

Дт 58      Кт 10, 41

При предоставлении займа в неденежной форме организация должна исчислить НДС:

Дт 91-2      Кт 68-НДС

Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

Начисление процентов к получению отражается записью:

Дт 76      Кт 91-1

При возврате займа в учете делается запись:

Дт 51      Кт 58 **или**

Дт 10, 41      Кт 58

## 9.6. Выбытие финансовых вложений

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

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы. По этому методу оцениваются вклады в уставные капиталы (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

- по средней первоначальной стоимости;

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

Применение одного из способов производится по группе (виду) финансовых вложений.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

Информация о финансовых вложениях отражается в бухгалтерском балансе с учетом требования п. 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», в соответствии с которым активы и обязательства должны быть представлены в бухгалтерском балансе с подразделением на долгосрочные и краткосрочные, т.е. в разделе I Внеоборотные активы - долгосрочные и разделе II Оборотные активы – краткосрочные по соответствующим статьям «Финансовые вложения».

Исходя из п. 5 ПБУ 23/2011 высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости, являются денежными эквивалентами.

Поэтому, когда предусмотренные условиями договора займа сроки и порядок возврата заемщиком полученной суммы займа (например, возврат по первому требованию займодавца) позволяют отнести данный заем к денежным эквивалентам, информация о таком

предоставленном займе отражается в бухгалтерском балансе как показатель, детализирующий данные группы статей «Денежные средства и денежные эквиваленты». Такое разъяснение дано в приложении к письму Минфина России от 06.02.2015 № 07-04-06/5027 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год».

Финансовые вложения представляются как долгосрочные, если срок обращения (погашения) по ним более 12 месяцев после отчетной даты и соответственно краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты.

Стоимость финансовых вложений отражается за вычетом резерва под обесценение финансовых вложений (сальдо счета 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»).

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какие условия установлены для признания активов в качестве финансовых вложений?

2. В каком порядке формируется первоначальная стоимость финансовых вложений?

3. В каких случаях организация вправе отдельные расходы, связанные с приобретением финансовых вложений, не включать в их первоначальную стоимость?

4. Каким образом производится корректировка стоимости финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость?

5. Каковы особенности учета вкладов по договору простого товарищества?

6. Что такое обесценение финансовых вложений?

7. Каким образом формируется резерв под обесценение финансовых вложений?

8. Какие способы оценки применяются при выбытии финансовых вложений?

## Тема 10. УЧЕТ КАПИТАЛА

### Основные нормативные документы

*Гражданский кодекс Российской Федерации*  
*Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»*

*Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

*Приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов»*

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за время деятельности организации, и относится к собственным источникам финансирования организации. В соответствии с п. 7.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности.

Структура капитала определена в п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, в соответствии с которым в составе собственного капитала организации учитываются:

- уставный (складочный);
- добавочный;
- резервный;
- нераспределенная прибыль;
- прочие резервы.

### 10.1. Учет уставного (складочного) капитала

Коммерческая организация может быть создана в различных организационно-правовых формах, из которых самыми распространенными являются общество с ограниченной ответственностью (ООО),

публичное акционерное общество (ПАО) и непубличное акционерное общество (АО). Деятельность этих обществ регулируется следующими нормативными документами:

| Форма юридического лица   | Минимальный размер уставного капитала | Нормативные документы, которыми регулируется его деятельность  |
|---|---------------------------------------|--|
| Общество с ограниченной ответственностью (ООО)                  | 10 000 р.                             | Гражданский кодекс РФ, глава 4, параграф 2, ст. 87-94.<br>Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» |
| Акционерное общество<br>- публичное (ПАО)<br>- непубличное (АО) | 100 000 р.<br>10 000 р.               | Гражданский кодекс РФ, глава 4, параграф 2, ст. 96-104<br>Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»                    |

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Учредителем общества может быть как юридическое лицо (организация, российская или иностранная), так и физическое лицо (российский или иностранный гражданин).

Величина уставного капитала указывается в уставе общества.

В акционерном обществе уставный капитал складывается из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью равен номинальной стоимости долей его участников.

Вклады участников в уставный капитал могут осуществляться в денежной и неденежной формах. Устав общества может содержать ограничения на виды имущества, которым могут быть оплачены акции или доля участника. Кроме того, при оплате неденежными средствами в определенных законодательством случаях должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Сроки внесения вкладов или оплаты акций определены соответствующими федеральными законами (в частности, Федеральными законами от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответ-



ственностью» и от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»). Например, для общества с ограниченной ответственностью – срок определяется договором об учреждении общества и не может превышать четыре месяца с момента государственной регистрации общества.

У хозяйственных товариществ (полных товариществ и товариществ на вере) создается складочный капитал, у государственных и муниципальных унитарных предприятий – уставный фонд

Учет уставного (складочного) капитала осуществляется на счете 80 «Уставный капитал». Кредитовое сальдо на этом счете соответствует величине уставного капитала, зарегистрированной в учредительных документах.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

В соответствии с п. 67 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации уставный капитал и фактическая задолженность участников по вкладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

### ***Пример***

*Величина уставного капитала ООО «А» определена в размере 10 000 руб., учредителями являются два лица:*

*- юридическое лицо – АО «В» (доля в уставном капитале составляет 40%, то есть 4000 руб.);*

*- физическое лицо – гражданин Российской Федерации Иванов Иван Иванович (доля в уставном капитале составляет 60%, то есть 6000 руб.).*

*АО «В» вносит свою долю в виде товара (его стоимость оценивается в 4000 руб.), а Иванов И. И. вносит свою долю в виде денежного вклада.*

*К моменту государственной регистрации Ивановым внесен вклад в полном объеме путем перечисления на счет организации.*

*В момент государственной регистрации в бухгалтерском учете ООО «А» следует сделать следующие записи:*

*Дт 75-1 Кт 80 4000 руб. - отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах (доля АО «В»);*

*Дт 75-1 Кт 80 6000 руб. - отражена величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах (доля И. И. Иванова).*

*Бухгалтерских проводок должно быть сделано столько, сколько учредителей указано в документах.*

*Внесение вклада в виде денежных средств подтверждается выпиской ООО «А» и в бухгалтерском учете следует сделать следующую запись:*

*Дт 51 Кт 75-1 6000 руб. - внесены в качестве вклада в уставный капитал денежные средства на расчетный счет (доля И. И. Иванова)*

*Внесение вклада в виде товара подтверждается товарной накладной АО «В» и приходным орденом склада и отражается следующей записью:*

*Дт 41 Кт 75-1 4000 руб. внесены в качестве вклада товары (доля АО «В»)*

При внесении вкладов учредителями делаются следующие проводки:

Дт 50 Кт 75-1 - внесены в качестве вклада денежные средства в кассу;

Дт 51 Кт 75-1 – внесены в качестве вклада денежные средства на расчетный счет;

Дт 52 Кт 75-1 – внесены в качестве вклада денежные средства на валютный счет;

Дт 08 Кт 75-1 – внесены в качестве вклада внеоборотные активы (ОС, НМА);

Дт 07 Кт 75-1 – внесено в качестве вклада оборудование к установке;

Дт 08 Кт 75-1 – внесен в качестве вклада объект незавершенного строительства;

Дт 58 Кт 75-1 – внесены в качестве вклада ценные бумаги;

Дт 41 Кт 75-1 – внесены в качестве вклада товары;

Дт 10 Кт 75-1 – внесены в качестве вклада материалы.

Оценка валюты и валютных ценностей, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. В соответствии с п. 14 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации:

Дт 75      Кт 83 – отражена положительная курсовая разница;  
Дт 83      Кт 75 – отражена отрицательная курсовая разница.

В процессе хозяйственной деятельности иногда возникает необходимость изменить величину уставного капитала - увеличить или уменьшить. Это может быть вызвано как субъективными причинами, так и требованиями законодательства.

При увеличении уставного капитала кредитуют счет 80 «Уставный капитал»:

Дт 83      Кт 80 – увеличен уставный капитал на сумму добавочного капитала;

Дт 84      Кт 80 – увеличен уставный капитал на сумму нераспределенной прибыли;

Дт 75      Кт 80 – увеличен уставный капитал на сумму выпуска дополнительных акций (на сумму дополнительных вкладов).

При уменьшении уставного капитала дебетуют счет 80 «Уставный капитал»:

Дт 80      Кт 75 – уменьшен уставный капитал на сумму вкладов, возвращенных учредителям;

Дт 80      Кт 81 – уменьшен уставный капитал на номинальную стоимость аннулированных акций;

Дт 80      Кт 84 – уменьшен уставный капитал при доведении его до величины чистых активов.

В бухгалтерском балансе по статье «Уставный капитал» Раздела III «Капитал и резервы» согласно Гражданскому кодексу РФ организации в зависимости от организационно - правовой формы показывают зафиксированную в учредительных документах величину:

- уставного капитала - общество с ограниченной ответственностью, публичное и непубличное акционерные общества;

- складочного капитала - полное товарищество, товарищество на вере;
- неделимого фонда - производственный кооператив;
- уставного фонда - государственное и муниципальное унитарные предприятия.

При реорганизации организаций, проводимой в соответствии с действующим законодательством, в решении учредителей (акционеров) предусматривается порядок формирования уставного капитала, складочного капитала, уставного фонда и его величина для отражения в учредительных документах возникших организаций и реорганизуемых организациях. Следует обратить внимание, что величина уставного капитала в решении учредителей (акционеров) может быть увеличена или уменьшена по сравнению с величиной уставного капитала реорганизуемых организаций. Если величина уставного капитала, предусмотренная в решении учредителей, не совпадает со стоимостью чистых активов реорганизованных организаций, то разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Порядок отражения информации о реорганизации в бухгалтерской отчетности осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденными приказом Минфина России от 20.05.03 № 44н.

Сформированный уставный капитал при реорганизации организации (организаций) отражается во вступительной бухгалтерской отчетности в соответствии с решением учредителей о реорганизации.

### **Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом**

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)».

Стоимость выкупленных акций отражают в бухгалтерском учете записью:

Дт 81            Кт 51 – отражены фактические затраты на выкуп акций.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. По истечении года они должны быть реализованы или аннулированы.

Аннулирование акций после выполнения всех необходимых процедур отражается записью:

Дт 80      Кт 81 – отражена номинальная стоимость аннулированных акций.

Поскольку номинальная стоимость акций может отличаться от стоимости выкупа, то возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дт 91-2      Кт 81 – если номинальная стоимость ниже стоимости выкупа;

Дт 81      Кт 91-1      – если номинальная стоимость выше стоимости выкупа.

### **Пример**

*Акционерное общество приобрело у акционеров 100 собственных акций по цене 4 руб. за акцию номинальной стоимостью 1 руб., а затем 50 акций были проданы по цене 6 руб. за одну акцию, а 50 акций были аннулированы.*

*Дт 81      Кт 51      400 руб. (4 руб. x 100 шт.) - отражены фактические затраты на выкуп акций;*

*Дт 76      Кт 91-1      300 руб. (6 руб. x 50 шт.) – начислен доход от реализации акций;*

*Дт 91-2      Кт 81      200 руб. (4 руб. x 50 шт.) – списана стоимость реализованных акций;*

*Дт 51      Кт 76      300 руб. (6 руб. x 50 шт.) - поступили денежные средства в оплату проданных собственных акций;*

*Дт 80      Кт 81      – 50 руб. (1 руб. x 50 шт.) - отражена номинальная стоимость аннулированных акций;*

*Дт 91-2 Кт 81 – 150 руб. ((4 руб.- 1 руб.) x 50 шт.) - отражена разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью аннулированных акций в составе прочих расходов.*

Аналогичный порядок учета применяется при выкупе долей обществом с ограниченной ответственностью в случаях предусмотренных действующим законодательством.

Стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников) для последующей перепродажи или аннулирования в соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 к финансовым вложениям организации не относятся и отражается в бухгалтерском балансе по статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров» Раздела III «Капитал и резервы» в сумме фактических затрат на приобретение с отрицательным знаком (в круглых скобках).

## **10.2. Учет добавочного капитала**

Добавочный капитал – составная часть собственного капитала организации, учитывается на счете 83 «Добавочный капитал».

Добавочный капитал формируется за счет:

1) дооценки основных средств и нематериальных активов, проводимой в установленном порядке (п.15 ПБУ 6/01, п.21 ПБУ 14/2007).

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться.

Увеличение стоимости актива отражается записью:

Дт 01,04 Кт 83.

При выбытии актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации;

2) эмиссионного дохода (п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Эмиссионный доход - сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций.

При выпуске акций в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 75 Кт 80.

Поступление денежных средств в оплату размещенных акций:

Дт 51      Кт 75.

Если сумма, по которой акции были размещены, превышает их номинальную стоимость, то возникает эмиссионный доход:

Дт 75      Кт 83.

Таким образом, возникновение эмиссионного дохода возможно для акционерного общества. Однако в обществе с ограниченной ответственностью вклад участника в уставный капитал (как правило, в неденежной форме) может превышать номинальную стоимость доли. В этом случае сумма превышения также относится на добавочный капитал;

3) курсовых разниц, образовавшихся при формировании уставного капитала в иностранной валюте (п.14 ПБУ 3/2006):

Дт 75      Кт 83

4) разниц, возникающих в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, в рубли (п.19 ПБУ 3/2006):

Дт 60,76,66... Кт 83

5) вкладов в имущество общества в соответствии с Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»:

Дт 08,10,41, 58      Кт 83

6) суммы восстановленного НДС по материальным ценностям, полученным в качестве вклада в уставный капитал, у принимающей стороны:

Дт 19      Кт 83

Средства добавочного капитала могут быть направлены на:

- увеличение уставного капитала:

Дт 83      Кт 80

- распределение сумм между учредителями:

Дт 83      Кт 75, 70

- уменьшение стоимости имущества в пределах предшествующей дооценки:

Дт 83      Кт 01,04

Кроме того:

- при выбытии актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации (п. 15 ПБУ 6/01):

Дт 83      Кт 84;

- в соответствии с п. 19 ПБУ 3/2006 при прекращении организации деятельности за пределами РФ часть добавочного капитала организации, образованная от курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, присоединяется к финансовому результату в составе прочих доходов или расходов:

Дт 83      Кт 91-1 или

Дт 91-2    Дт 83.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Величина добавочного капитала отражается в бухгалтерском балансе по статье. «Добавочный капитал (без переоценки)» Раздела III «Капитал и резервы». Результаты переоценки внеоборотных активов в бухгалтерском балансе отражаются обособленно по статье «Переоценка внеоборотных активов» Раздела III «Капитал и резервы».

### **10.3. Учет резервного капитала (фонда)**

Резервный капитал – часть собственных средств организации, образуемая за счет ежегодных отчислений из прибыли.

В соответствии с действующим законодательством:

- общество с ограниченной ответственностью может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества (ст. 30 Федерального закона № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»);

- акционерное общество может создавать резервный фонд, специальный фонд акционирования работников и иные фонды (ст. 35, 42,



75, 76 Федерального закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Резервный фонд создают в обязательном порядке акционерные общества. Размер резервного фонда предусматривается в уставе общества, но не может быть менее 5 процентов от его уставного капитала. Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Для учета резервного фонда используют счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный фонд в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дт 84      Кт 82.

Средства резервного фонда акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств (п. 69 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации). Резервный фонд такой организации не может быть использован для других целей.

Использование резервного фонда:

- на покрытие убытка за отчетный год:

Дт 82      Кт 84;

- на погашение облигаций – отражение такой операции является проблемным методологическим вопросом, т.к. в Инструкции по применению Плана счетов определено, что использование средств резервного капитала учитывается Дт 82 Кт 66,67 в части сумм, направленных на погашение облигаций акционерного общества. Однако это приводит к увеличению кредиторской задолженности. Поэтому ряд специалистов считает, что при отражении операций по погашению облигаций в учете следует составить следующие бухгалтерские записи:

Дт 66,67 Кт 51,52

и одновременно

Дт 82      Кт 84, уменьшая сумму убытка от погашения облигаций.

Общество с ограниченной ответственностью может принять решение о создании резервного фонда.

Организации, создающие резервный фонд по своему усмотрению, могут его использовать на цели, предусмотренные в уставе.

Величина резервного фонда отражается в бухгалтерском балансе по статье «Резервный капитал» Раздела III «Капитал и резервы».

#### **10.4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытых убытков)**

Прибыль - основной источник прироста чистых активов общества.

В бухгалтерском балансе по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В настоящее время по данной статье отражается:

- прибыль, полученная по результатам работы за период, предшествующий отчетному периоду, с учетом принятых решений по ее использованию (на выплату дивидендов, на покрытие убытков, отчисления в резервы и пр.), или величина непокрытого убытка, полученного по результатам деятельности организации за периоды, предшествующие отчетному;

- прибыль отчетного периода (или непокрытый убыток) – конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством РФ налогов, а также санкций за несоблюдение правил налогообложения.

В бухгалтерском балансе по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» данные отражаются без учета рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков, выплате дивидендов и пр.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если по итогам отчетного года получена прибыль, то в бухгалтерском учете следует сделать запись:

Дт 99      Кт 84.

Если получен убыток, то следует сделать следующую запись:

Дт 84      Кт 99.

Распределение прибыли (покрытие убытка) производится исключительно на основании решения собрания участников (акционеров) или на основании решения единственного участника.

По дебету счета 84 могут быть отражены следующие записи:

1) начисление дивидендов:

Дт 84      Кт 70 – начисление дивидендов (промежуточных и по итогам года) участникам (акционерам) – работникам организации;

Дт 84      Кт 75 – начисление дивидендов (промежуточных и по итогам года) прочим участникам (акционерам);

2) отчисления на формирование (пополнение) резервного фонда:

Дт 84      Кт 82;

3) погашение убытков прошлых лет:

Дт 84-«Нераспределенная прибыль отчетного года» Кт 84-«Непокрытый убыток прошлых лет»;

4) увеличение уставного капитала:

Дт 84      Кт 80;

5) бухгалтерские корректировки в связи с изменением учетной политики и в других предусмотренных нормативными документами случаях.

По кредиту счета 84 могут быть отражены следующие записи:

1) погашение убытков за счет средств резервного фонда:

Дт 82      Кт 84;

2) уменьшение уставного капитала:

Дт 80      Кт 84;

3) целевые взносы учредителей:

Дт 75      Кт 84;

4) бухгалтерские корректировки в связи с изменением учетной политики и в других предусмотренных нормативными документами случаях.

Аналитический учет по счету 84 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

### **10.5. Учет средств целевого финансирования и целевых поступлений**

Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», в соответствии с которым государственной помощью признается увеличение экономической выгоды коммерческой организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.

Согласно п. 5 ПБУ 13/2000 организация принимает бюджетные средства к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- средства будут получены из бюджета;
- организация выполнит условия их предоставления.

Средства могут предоставляться в виде:

- денежных средств,
- других ресурсов.

В случае предоставления государственной помощи в виде ресурсов, отличных от денежных средств, эти ресурсы принимаются к учету в сумме, равной стоимости полученных или подлежащих получению активов, т. е. исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно устанавливается стоимость таких же или аналогичных активов.

Бюджетные средства отражаются в бухгалтерском учете на счете 86 «Целевое финансирование». Аналитический учет ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления

ПБУ 13/2000 (п. 7) предусмотрены два способа отражения поступления бюджетных средств в бухгалтерском учете:

- средства могут приниматься к учету как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам:

Дт 76                                  Кт 86.

По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета активов:

Дт 51, 08 и т.д.    Кт 76;

- бюджетные средства могут признаваться в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, таким образом, с воз-

никновением целевого финансирования увеличиваются счета учета активов:

Дт 51, 08 и т.д. Кт 86

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на:

- средства на финансирование капитальных расходов – списываются в течение срока полезного использования внеоборотных активов:

Дт 51                    Кт 86 – поступили бюджетные средства;

Дт 08                    Кт 60 – приобретены активы;

Дт 60                    Кт 51 – перечислены денежные средства;

Дт 01                    Кт 08 – активы приняты к учету;

Дт 86                    Кт 98 – поступившие целевые средства признаны

как доходы будущих периодов.

По мере начисления амортизации в учете делается запись:

Дт 20, 26    Кт 02;

Дт 98                    Кт 91-1 - списываются доходы будущих периодов;

- средства на финансирование текущих расходов – списываются в периоде признания расходов:

Дт 51                    Кт 86 – поступили бюджетные средства;

Дт 10                    Кт 60 – приобретены материалы;

Дт 60                    Кт 51 – перечислены денежные средства;

Дт 86                    Кт 98 – поступившие целевые средства признаны как доходы будущих периодов;

Дт 20                    Кт 10 – материалы списаны в производство;

Дт 98                    Кт 91-1 - по мере отпуска материалов в производство.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в порядке, принятом для учета заемных средств (т. е. с использованием счетов 66 и 67).

Средства целевого назначения, поступившие от других организаций и лиц, отражают записями:

Дт 76                    Кт 86

Дт 51                    Кт 76

Использование средств целевого финансирования отражают по дебету счета 86:

Дт 86                    Кт 20, 26

Коммерческая организация бюджетные средства, учитываемые на счете 86 «Целевое финансирование» не отражает в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса. Указанные средства подлежат отражению по статье «Доходы будущих периодов» раздела V «Краткосрочные обязательства».

Некоммерческая организация вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включает статью «Целевое финансирование». По статье «Целевое финансирование» некоммерческие организации отражают остатки поступивших и неиспользованных целевых средств в качестве вступительных, членских и добровольных взносов и иных источников.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. В какой момент отражается в бухгалтерском учете формирование уставного капитала?
2. Какой бухгалтерской записью отражается увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли?
3. По какой стоимости учитываются собственные акции, выкупленные у акционеров?
4. В каком порядке формируется добавочный капитал?
5. На какие цели могут быть направлены средства резервного фонда у акционерных обществ?
6. Могут ли организации осуществлять расходы за счет средств нераспределенной прибыли?
7. В каком порядке учитываются средства целевого финансирования у коммерческой организации?
8. Какие способы отражения поступления бюджетных средств предусматривает ПБУ 13/2000?

## Тема 11. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### Основные нормативные документы

*Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н)*

*Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н)*

*План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н)*

*Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»*

### 11.1. Доходы организации

Доходы являются источником существования организации.

Согласно п. 2 ПБУ 9/99 доходами признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников.

Термин «экономические выгоды» не содержится в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета. Этот термин можно найти в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России 29.12.1997 г. В соответствии с п. 7.2.1 Концепции бухгалтерского учета «будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию».

Не признаются доходами организации поступления:

- сумм НДС, акцизов, иных аналогичных обязательных платежей;

- по договорам комиссии, агентским в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику и т. д.

Доходы организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Определение обычной деятельности нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат. В соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации» для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, видов доходов и условий их получения.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок). При этом учитываются все скидки, независимо от формы предоставления их (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод организации;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);



д) расходы, которые произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если не выполнено хотя бы одно из вышеперечисленных условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Если сумма выручки не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые и будут возмещены организацией.

Организация может признавать выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления:

- по мере готовности работы, услуги, продукции
- по окончании в целом выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции.

Выбранный способ следует закрепить в учетной политике организации.

При этом нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету не установлены способы определения степени завершенности на отчетную дату продукции, услуг, работ, отличных от работ по договору строительного подряда.

Между тем в соответствии с пунктом 7 ПБУ 1/2008, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

На основании этого Минфин России рекомендовал при признании в бухгалтерском учете выручки от выполнения конкретных работ, оказания конкретных услуг, продажи продукции по мере готовности разрабатывать способ определения степени завершенности работ, услуг, продукции на отчетную дату исходя из ПБУ 2/2008 (в части способа определения степени завершенности работ по договору строительного подряда) - Рекомендации аудиторским организациям, ин-

дивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2015 год (приложение к письму Минфина России от 22.01.2016 N 07-04-09/2355).

Субъектам малого предпринимательства, а также социально ориентированным некоммерческим организациям разрешено отступить от принципа начисления - допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и признавать выручку по кассовому методу – по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) (п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Доходы от обычных видов деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»:

Дт 62            Кт 90-1

Прочими доходами являются:

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- активы, полученные безвозмездно;
- поступления в возмещение убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- курсовые разницы;

прочие доходы (поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств и т. д.).

Прочие доходы признаются в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов – в порядке аналогичном порядку признания выручки;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации начисляются за каждый отчетный период (месяц) в соответствии с условиями договора;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании, или они признаны должником;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности – в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;

- иные поступления – по мере образования (выявления).

Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»:

Дт 62 Кт 91-1

Доходы, связанные с извлечением выгоды из правообладания активами, а именно:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)

могут классифицироваться как доходы от обычных видов деятельности, когда это является предметом деятельности организации или в противном случае как прочие доходы.

Однако нормативные документы не раскрывают понятие «предмет деятельности организации».

Арендная плата и лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности независимо от того, как они классифицированы (как доходы от обычных видов деятельности или как прочие) признаются при одновременном выполнении следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод организации.

Доходы организации, выраженные в иностранной валюте, в соответствии с ПБУ 3/2006 для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат пересчету в рубли на дату признания доходов организации. Пересчет производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России или по курсу, установленному законом или соглашением сторон. В случае получения предварительной оплаты доходы признаются в бухгалтерском

учете по курсу на дату получения предварительной оплаты в части, приходящейся на величину предварительной оплаты.

## 11.2. Расходы организации

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (п. 2 ПБУ 10/99).

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- по договорам комиссии, агентским и иным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты;
- в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Расходы организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

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

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок). При этом учитываются все скидки, независимо от формы предоставления их (возврат денежных средств покупателю, бесплатное предоставление товаров, др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности применяется группировка по следующим элементам (п. 8 ПБУ 10/99):

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

Эта группировка является единой и обязательной для всех хозяйствующих субъектов. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, объема закупок материальных ресурсов, определении фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислении показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) и в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей кредитов и займов;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы;
- штрафы, пени, неустойки;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью;
- прочие расходы (расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств и т. д.).

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы (как и доходы), связанные с извлечением выгоды из правообладания активами, а именно:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
  - расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)
- классифицируются как расходы по обычным видам деятельности, когда это является предметом деятельности организации, или, в противном случае, как прочие расходы.

Расходы признаются в Отчете о финансовых результатах:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступления активов;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Следует обратить внимание, что классификация расходов не зависит от их принятия в целях исчисления налога на прибыль (п. 19 ПБУ 10/99). На практике очень часто расходы, не учитываемые в целях исчисления налога на прибыль, классифицируются как прочие и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Кроме того, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 предусмотрено, что прочие доходы и расходы могут показываться в отчете о финансовых результатах свернуто (т.е. доходы за минусом расходов), когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Расходы организации в иностранной валюте в соответствии с ПБУ 3/2006 для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат пересчету в рубли на дату признания расходов организации, в том числе:

- импорт материально-производственных запасов – на дату признания расходов по приобретению материально-производственных запасов;

- импорт услуги – на дату признания расходов по услуге;

- расходы, связанные со служебными командировками и поездками за пределы территории РФ – на дату утверждения авансового отчета.

Пересчет производится по официальному курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России или по курсу, установленному законом или соглашением сторон. В случае осуществления предварительной оплаты, расходы признаются в бухгалтерском учете по курсу на дату осуществления предварительной оплаты в части, приходящейся на величину предварительной оплаты.

### 11.3. Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, предназначен счет 90 «Продажи». На данном счете отражается, в частности, выручка и себестоимость по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства; работам и услугам промышленного характера; работам и услугам непромышленного характера; покупным изделиям (приобретенным для комплектации); строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т.п. работам; товарам; услугам по перевозке грузов и пассажиров; транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям; услугам связи; предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации); предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации); участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п..

Счет 90 «Продажи» является сопоставляющим. Он используется:

- для исчисления результата от продажи продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг за отчетный месяц.
- для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

Для этого предусмотрена следующая структура счета. К счету 90 «Продажи» открываются субсчета для отражения отдельных составляющих результата от продаж:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90-1 учитываются поступления, признаваемые выручкой, на субсчете 90-2 - себестоимость продаж, относящихся к при-



знанной выручке, на субсчете 90-3 - суммы налога на добавленную стоимость, на субсчете 90-4 - суммы акцизов. Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Аналитические счета по счету 90 «Продажи» открываются по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией. В аналитическом учете по счету 90 «Продажи» организации наряду со стоимостью продукции и вырученными суммами отражают ее количество и качество.

Для отражения выручки в бухгалтерском учете используется запись:

Дт 62            Кт 90-1.

Начисление выручки в бухгалтерском учете осуществляется на основании первичных учетных документов: накладные, товаротранспортные накладные, товарные накладные, акт выполненных работ (оказанных услуг) и т.д.

В соответствии с нормами гл. 21 НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации являются объектами налогообложения, следовательно, если организация является налогоплательщиком НДС, то она обязана исчислить НДС с суммы реализации (ст. 146 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст.167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Причем если моментом определения налоговой базы является вторая из указанных дат, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п.14 ст.167 НК РФ).

Таким образом, определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость может не соответствовать моменту признания выручки от продажи.

### **Пример**

*Договором предусмотрен переход права собственности в момент отгрузки готовой продукции. В бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки. В этот же день признается момент определения налоговой базы по НДС.*

*Суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика) учитываются на субсчете 90-3 "Налог на добавленную стоимость".*

*Для отражения НДС на день отгрузки в бухгалтерском учете используется следующая запись:*

*Дт 90-3    Кт 68-НДС*

### **Пример**

*Договором предусмотрен переход права собственности в момент отгрузки товаров. Товар отгружается на условиях предварительной оплаты. В бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки. Момент определения налоговой базы по НДС определяется в момент предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.*

*В этом случае момент определения налоговой базы по НДС наступил, но выручка в бухгалтерском учете не признается (п. 3 ПБУ 9/99). В бухгалтерском учете составляются следующие записи:*

*Дт 51        Кт 62-авансы - получена предварительная оплата в счет предстоящей поставки товаров;*

*Дт 76-НДС Кт 68-НДС - начислен НДС с предварительной оплаты.*

*В момент отгрузки признается выручка и еще раз возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ). НДС отражается в бухгалтерском учете на день отгрузки. А НДС с суммы оплаты, полученной в счет предстоящих поставок товаров (работ,*

услуг), подлежит вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ). В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

*Дт 62 Кт 90-1 - признана выручка от продажи товаров;*

*Дт 90-3 Кт 68-НДС - начислен НДС с выручки;*

*Дт 68-НДС Кт 76-НДС - принят к вычету НДС с предварительной оплаты.*

*Одновременно с начислением выручки производится списание себестоимости переданной (отгруженной) продукции. Если производственная организация ведет учет готовой продукции по фактической себестоимости, то в учете списание отражается записью:*

*Дт 90-2 Кт 43.*

*Если производственная организация ведет учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости, то списание производится следующими записями:*

*Дт 90-2 Кт 43 - списана готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;*

*Дт 90-2 Кт 40 - списаны отклонения (перерасход) фактической себестоимости от нормативной (плановой)*

*или*

*Дт 90-2 Кт 40 Сторно - списаны отклонения (экономия) фактической себестоимости от нормативной (плановой).*

*Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 "Продажи".*

*Для этого в бухгалтерском учете используется запись:*

*Дт 90-2 Кт 20 - списаны затраты по выполненным работам (оказанным услугам).*

В себестоимость отгруженной и реализованной продукции включаются и коммерческие расходы. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета по дебету счета 44

«Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);

- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, - расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, - в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и (или) 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Списание расходов на продажу осуществляется записью:

Дт 90-2    Кт 44.

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по указанным субсчетам: сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 с итогом кредитового оборота по счету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

Эта сумма записывается заключительными оборотами отчетного месяца:

Дт 90-9    Кт 99 - прибыль от продаж

или

Дт 99        Кт 90-9 - убыток от продаж.

## **Пример**

Организация признала выручку от продажи продукции в сумме 236 000 руб. включая НДС – 18 %. Фактическая себестоимость отгруженной продукции составила 130 000 руб., коммерческие расходы – 40 000 руб.

В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

Дт 62      Кт 90-1            236 000 руб. – признана выручка от продажи в бухгалтерском учете;

Дт 90-3    Кт 68-НДС    36 000 руб. – начислен НДС с выручки;

Дт 90-2    Кт 43            130 000 руб. – списана фактическая себестоимость отгруженной продукции;

Дт 90-2    Кт 44            40 000 руб. – списываются расходы на продажу;

Дт 90-9    Кт 99            30 000 руб. – получена прибыль от продажи продукции.

Таким образом, по окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 «Продажи» никакого сальдо нет. Однако все субсчета к счету 90 имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с января отчетного года. До конца текущего года никаких списаний по субсчетам быть не должно. В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц внутри счета 90 «Продажи» производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Субсчета 90-2, 90-3, 90-4 закрываются записями:

Дт 90-9    Кт 90-2

Дт 90-9    Кт 90-3

Дт 90-9    Кт 90-4

Сумма с субсчета 90-1 «Выручка» списывается с дебета в кредит субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»:

Дт 90-1    Кт 90-9

В результате произведенных бухгалтерских записей по состоянию на 1 января года ни один субсчет к счету 90 «Продажи» сальдо не имеет.

**Бухгалтерские записи по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности и определению финансового результата от продаж**

| Содержание операции   | Первичные документы                 | Корреспонденция счетов |          |
|---|-------------------------------------|------------------------|----------|
|   |                                     | Дт                     | Кт       |
| Отражена задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им продукцию, товары, работы, услуги | Акт, накладная                      | 62                     | 90-1     |
| Списана себестоимость реализованных товаров   | Накладная, расчет бухгалтерии       | 90-2                   | 41       |
| Списана себестоимость реализованной готовой продукции   | Накладная, расчет бухгалтерии       | 90-2                   | 43       |
| Списана себестоимость реализованных работ, услуг  | Акт, расчет бухгалтерии             | 90-2                   | 20       |
| Списаны коммерческие расходы  | Расчет бухгалтерии                  | 90-2                   | 44       |
| Списаны общехозяйственные расходы в соответствии с учетной политикой                                  | Расчет бухгалтерии                  | 90-2                   | 26       |
| Начислен НДС в бюджет   | Счет-фактура выданный, Книга продаж | 90-3                   | 68-НДС   |
| Начислен акциз в бюджет   | Счет-фактура выданный, Книга продаж | 90-3                   | 68-акциз |
| Ежемесячное определение финансового результата («закрытие месяца»):<br>прибыль                        | Расчет бухгалтерии                  | 90-9                   | 99       |
| Ежемесячное определение финансового результата («закрытие месяца»):<br>убыток                         | Расчет бухгалтерии                  | 99                     | 90-9     |

## 11.4. Учет прочих доходов и расходов

Учет прочих доходов и расходов осуществляется на одноименном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение прочие доходы организации. По дебету счета учитываются расходы организации, не связанные с обычной ее производственной деятельностью, в корреспонденции со счетами учета затрат или других соответствующих активов. Также в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита различных счетов списываются расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий культурно-просветительского характера, спорта, отдыха, развлечений и иных аналогичных мероприятий.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами: поступления от совместной деятельности; курсовые разницы; сумма дооценки активов; поступления в возмещение причиненных убытков и прочие (включая чрезвычайные). Доходы принимаются при учете по методу начисления и признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ и услуг.

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (включая чрезвычайные).

### *Пример*

*Произошел пожар на складе торговой организации. Согласно акту пожарной службы пожар был вызван неисправностью в электропроводке. В результате пожара уничтожены товары, хранящиеся на складе. По данным инвентаризации стоимость уничтоженных товаров составляет 600 000 руб. Стоимость сгоревших товаров признается прочими расходами и оформляется следующей записью в бухгалтерском учете:*

*Дт 91-2    Кт 41                            600 000 руб.*

Если в результате чрезвычайных обстоятельств происходит порча (утрата) застрахованного имущества, стоимость потерь отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию». В этом случае в состав прочих расходов включаются только потери, не компенсируемые страховым возмещением.

### **Пример**

*В марте произошло наводнение, которое привело к порче товаров на складе торговой организации на сумму 200 000 руб. Товары были застрахованы. В апреле торговая организация получила страховое возмещение в сумму 160 000 руб. В бухгалтерском учете составляются следующие записи:*

*в марте:*

*Дт 76-1    Кт 41                    200 000 руб. – списаны потери по страховому случаю;*

*в апреле:*

*Дт 51        Кт 76-1    160 000 руб. – поступила сумма страхового возмещения;*

*Дт 91-2     Кт 76-2    40 000 руб. – некомпенсируемые потери отражены в составе прочих расходов.*

Начиная с отчетности за 2011 год на счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года (31 декабря) переоценки внеоборотных активов. При этом сумма дооценки внеоборотных активов в результате переоценки зачисляется, как и ранее, в добавочный капитал, а вот сумма уценки зачисляется в финансовый результат в качестве прочих расходов (п. 15 ПБУ 6/01 и п. 21 ПБУ 14/2007).

Результаты уценки внеоборотных активов отражаются следующими записями:

Дт 91-2    Кт 01 (04) - уменьшается первоначальная стоимость внеоборотных активов в результате уценки;

Дт 02 (05) Кт 91-2 - уменьшается сумма начисленной амортизации в результате уценки внеоборотных активов.



Сумма дооценки внеоборотных активов, равная размеру предыдущей уценки относится на прочие доходы организации. При этом в бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Дт 01 (04) Кт 91-1 - увеличена первоначальная стоимость внеоборотных активов, ранее подлежащих уценки;

Дт 91-2 Кт 02 (05) - увеличена сумма амортизации внеоборотных активов в результате переоценки.

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно 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 (квартал).

Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли или убытка ежемесячно (заключительными оборотами) списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки». Если сумма доходов превысила сумму расходов, то организация получила прибыль. Эта сумма отражается заключительными оборотами месяца по дебету субсчета 91-9 и кредиту счета 99. Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Для этого делаются следующие записи:

Дт 91-1 Кт 91-9

Дт 91-9 Кт 91-2

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.

## Бухгалтерские записи по учету прочих доходов и расходов и определению финансового результата

| Содержание операции  | Первичные докумен-<br>ты                 | Корреспонденция<br>счетов |                       |
|--|--|---------------------------|-----------------------|
|  |  | Дт                        | Кт                    |
| Отражена задолженность по-<br>купателей и заказчиков за ре-<br>ализованные основные сред-<br>ства, МПЗ, пр.) | Акт, накладная                           | 62                        | 91-1                  |
| Отражена величина признан-<br>ных прочих доходов   | Расчет бухгалтерии,<br>акт               | 62,76                     | 91-1                  |
| Начислен НДС в бюджет  | Счет-фактура выдан-<br>ный, Книга продаж | 91-2                      | 68-НДС                |
| Списана остаточная стои-<br>мость основных средств, се-<br>бестоимость реализованных<br>МПЗ                  | Накладная, расчет<br>бухгалтерии         | 91-2                      | 01/выбыти<br>е,<br>10 |
| Отражена величина признан-<br>ных прочих расходов  | Расчет бухгалтерии,<br>акт               | 91-2                      | 66,67,76              |
| Ежемесячное определение<br>финансового результата («за-<br>крытие месяца»): прибыль                          | Расчет бухгалтерии                       | 91-9                      | 99                    |
| Ежемесячное определение<br>финансового результата («за-<br>крытие месяца»): убыток                           | Расчет бухгалтерии                       | 99                        | 91-9                  |

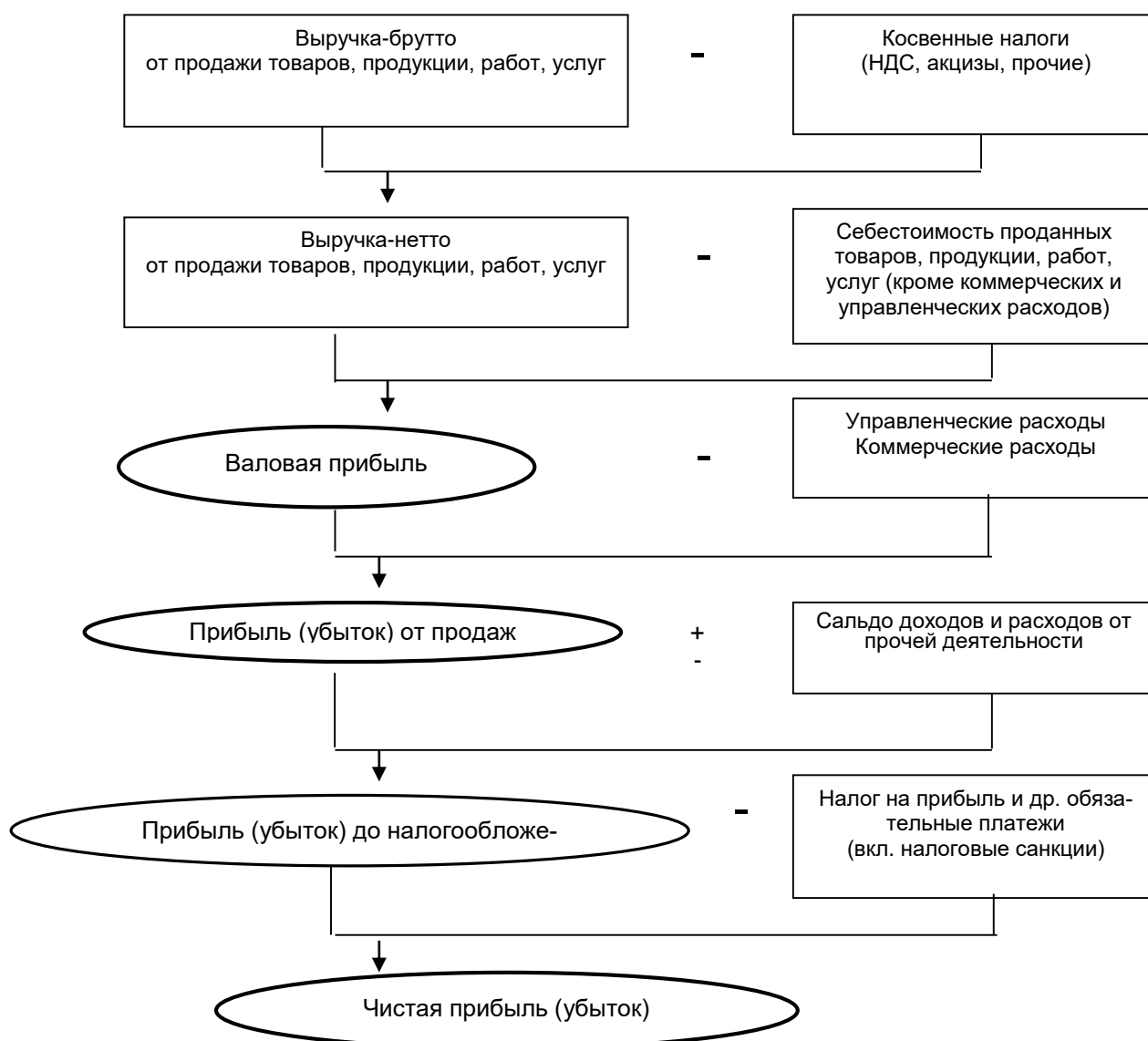
### 11.5. Порядок формирования финансового результата

Важнейшим финансовым показателем, определяющим способ-  
ность организации обеспечивать необходимое ее экономическое раз-  
витие, является прибыль. Именно прибыль, как экономическая кате-  
гория, отражает финансовый результат предпринимательской дея-  
тельности организации, выражающийся в целом, в свою очередь, в  
изменении величины собственного капитала организации за отчетный  
период. Совет по международным стандартам финансовой отчетности  
определяет прибыль следующим образом: «Полная прибыль – это из-  
менение собственного капитала (чистых активов) хозяйствующего  
субъекта за отчетный период, являющееся результатом хозяйствен-  
ных операций и событий, не связанных с личным капиталом соб-  
ственников фирмы. Она включает все изменения собственного капи-  
тала, произошедшие за период, за исключением тех, что являются

следствием вкладов собственников и выплат собственникам». Прибыль – это особый, систематически воспроизводимый ресурс, конечная цель развития бизнеса. Необходимый уровень прибыли – это:

- основной внутренний источник текущего и долгосрочного развития организации;
- главный источник возрастания рыночной стоимости организации;
- индикатор кредитоспособности;
- обеспечение возрастания капитала и бизнеса;
- индикатор конкурентоспособности организации.

Прибыль формируется в процессе хозяйственной деятельности организации, что находит отражение в учете и отчетности. Схематично процесс формирования прибыли выглядит следующим образом:



Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период (разд. III «Капитал и резервы» Бухгалтерского баланса) в результате финансово-хозяйственной деятельности организации. Записи на счете 99 «Прибыли и убытки» ведутся накопительно в течение года.

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счета 90 «Продажи» и счет 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, финансовый результат (прибыль или убыток) хозяйствования организации складывается из финансового результата от операций, являющихся предметом ее основной и прочей деятельности.

Самостоятельную группу показателей, тесно связанных с финансовыми результатами, в деятельности организации представляют начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

Конечный финансовый результат деятельности организации представляет собой финансовый результат хозяйствования, уменьшенный на сумму начисленных платежей налога на прибыль, а также на суммы причитающихся налоговых санкций.

На счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль, которая становится основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается в два этапа:

1. закрываются счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты организации. Это счет 90 «Продажи» и счет 91 «Прочие доходы и расходы»;

2. включаются финансовые результаты, полученные организацией, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

### **Пример**

*Организация за отчетный год получила прибыль от продаж в сумме 305 000 руб., убыток от прочей деятельности – 75 000 руб., начислен налог на прибыль в сумме 72 000 руб. и уплачены пени по налогам в размере 1500 руб.*

*В бухгалтерском учете составляются следующие записи:*

*Дт 90-9      Кт 99                      305 000 руб. – получена прибыль от продаж;*

*Дт 99              Кт 91-9      75 000 руб. – получен убыток от прочей деятельности;*

*Дт 99              Кт 68                      72 000 руб. – начислен налог на прибыль;*

*Дт 99              Кт 68                      1500 руб. – уплачены пени по налогам;*

*Дт 99              Кт 84                      156 500 руб. – списана чистая прибыль за отчетный год.*

## Бухгалтерские записи по учету прочих доходов и расходов и определению финансового результата

| Содержание операции   | Корреспонденция счетов |      |
|---|------------------------|------|
|   | Дт                     | Кт   |
| Определяется ежемесячно финансовый результат от обычных видов деятельности:                                 |                        |      |
| - прибыль   | 90-9                   | 99   |
| - убыток  | 99                     | 90-9 |
| Определяется ежемесячно финансовый результат от прочей деятельности:  |                        |      |
| - прибыль   | 91-9                   | 99   |
| - убыток  | 99                     | 91-9 |
| Начислен условный расход по налогу на прибыль (налог на прибыль рассчитанный с бухгалтерской прибыли)       | 99                     | 68   |
| Начислен условный доход по налогу на прибыль  | 68                     | 99   |
| Отражено постоянное налоговое обязательство   | 99                     | 68   |
| Отражен постоянный налоговый актив  | 68                     | 99   |
| Списывается сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием актива, по которому он был создан        | 99                     | 09   |
| Списана сумма отложенного налогового обязательства, в связи с выбытием актива, по которому оно было создано | 77                     | 99   |
| Изменена ставка налога на прибыль:  |                        |      |
| а) снижена  |                        |      |
| - изменение отложенных налоговых активов  | 99                     | 09   |
| - изменение отложенного налогового обязательства  | 77                     | 99   |
| б) повышена   |                        |      |
| - изменение отложенных налоговых активов  | 09                     | 99   |
| - изменение отложенного налогового обязательства  | 99                     | 77   |
| Начислены штрафы, пени, неустойки в бюджет  | 99                     | 68   |
| Списывается в конце года чистая прибыль   | 99                     | 84   |
| Списывается в конце года убыток отчетного года  | 84                     | 99   |

### 11.6. Порядок использования прибыли отчетного года и прошлых лет

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря:

Дт 99 Кт 84.

Распределение прибыли в соответствии с Федеральными законами от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа согласно действующему законодательству.

Чистая прибыль может быть направлена:

- на выплату дивидендов;
- создание и пополнение резервного капитала (фонда) и какого-либо иного фонда;
- покрытие убытков прошлых лет;
- увеличение уставного капитала.

Основанием для внесения в бухгалтерский учет записей о распределении прибыли является протокол общего собрания акционеров (участников) общества. Записи осуществляются на дату проведения годового собрания, то есть в периоде, следующем за отчетным периодом (годом).

В соответствии с п. 10 Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н, к событиям после отчетной даты относится объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность; раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Решение о выплате дивидендов участники общества с ограниченной ответственностью вправе принимать ежеквартально, раз в полгода или раз в год. В акционерных обществах распределение осуществляется на основании решения (объявления) о выплате дивидендов по размещенным акциям по результатам I квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года:

Дт 84      Кт 70 – начисление дивидендов (промежуточных и по итогам года) участникам (акционерам) – работникам организации;

Дт 84      Кт 75 – начисление дивидендов (промежуточных и по итогам года) прочим участникам (акционерам).

Отчисления в резервный фонд отражаются в учете записью:

Дт 84      Кт 82

Погашение убытков прошлых лет за счет прибыли отчетного года может быть как по решению общего собрания участников (акционеров), так и в случае если это определено уставом общества:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль отчетного года» Кт 84 «Непокрытый убыток прошлых лет»

Увеличение уставного капитала:

- общества с ограниченной ответственностью за счет его имущества, в том числе за счет чистой прибыли, может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение (ст. 18 Федерального закона № 14-ФЗ);

- акционерных обществ путем размещения дополнительных акций может осуществляться за счет имущества общества и путем увеличения номинальной стоимости акций, которое возможно только за счет имущества общества (ст. 28 Федерального закона № 208-ФЗ).

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Порядок определения стоимости чистых активов утвержден приказом Минфина России от 28.08.2014 № 84н. Данный порядок применяют акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, производственные кооперативы, жилищные накопительные кооперативы, хозяйственные партнерства.

Увеличение уставного капитала за счет прибыли отчетного года отражается в бухгалтерском учете записью:

Дт 84      Кт 80



## **Источники покрытия убытков**

Если по итогам отчетного года организация получила убыток, то он может быть погашен за счет:

- прибыли прошлых лет:

Дт 84 субсчет «Нераспределенная прибыль прошлых лет» Кт 84 субсчет «Непокрытый убыток отчетного года»;

- целевых взносов учредителей:

Дт 50      Кт 75

Дт 75      Кт 84;

- средств резервного капитала:

Дт 82      Кт 84;

- уменьшения уставного капитала:

Дт 80      Кт 84.

### **11.7. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02)**

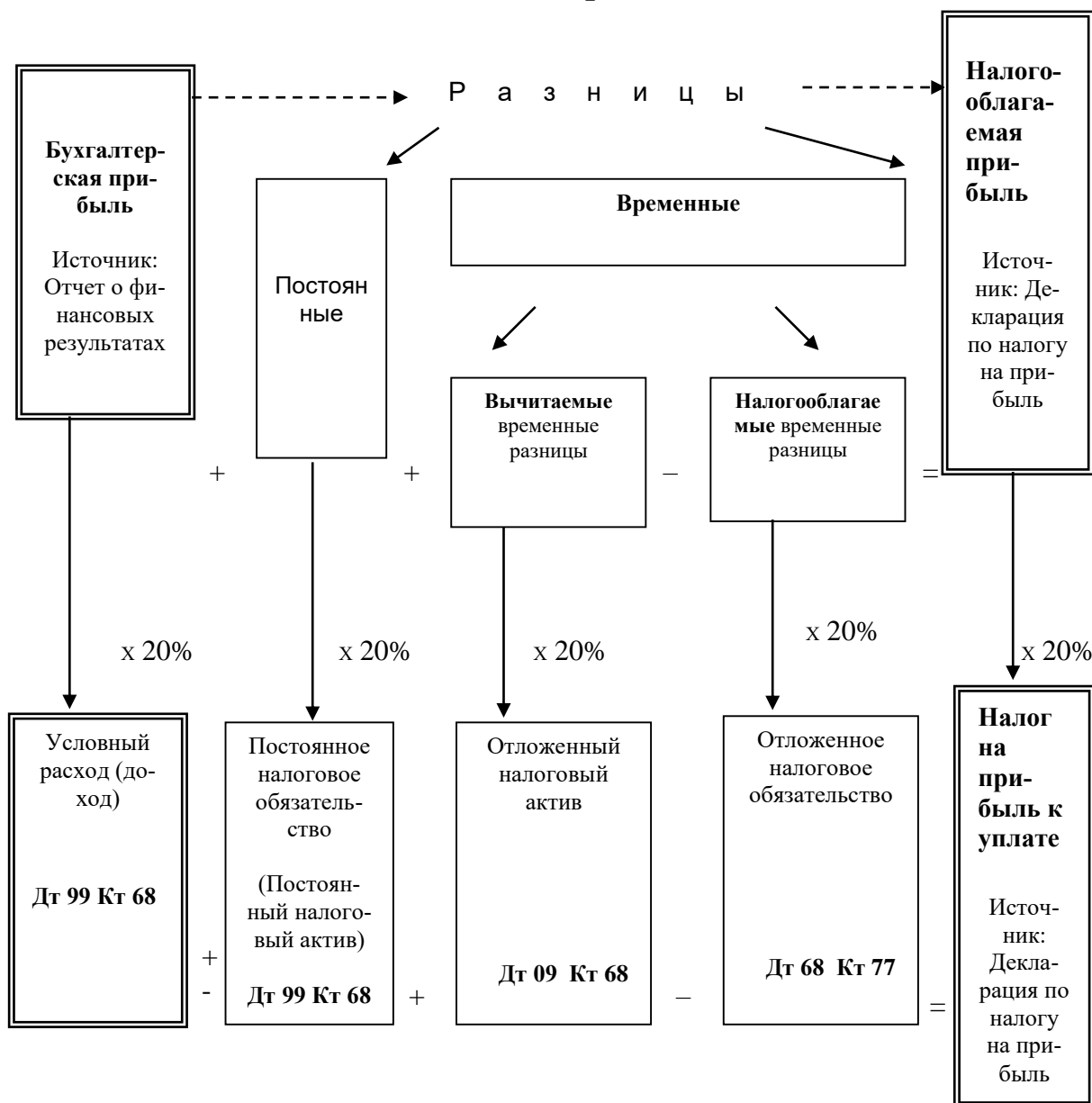
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, должны применять все организации, которые являются налогоплательщиками налога на прибыль. Исключение сделано для организаций, имеющих право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета. Указанные хозяйствующие субъекты сами определяют, применять ПБУ 18/02 или не применять.

Пункт 3 ПБУ 18/02 гласит, что разница между бухгалтерской прибылью, отраженной в Отчете о финансовых результатах, и налоговой базой по налогу на прибыль, состоит из постоянных и временных разниц.

ФНС России разместила на своем форуме перечень (реестр) разниц, которые возникают в результате различных правил признания

хозяйственных операций в бухгалтерском учете и в целях налогообложения. Всего выявлена и описана 241 разница.

### Реестр



### Постоянные различия

Постоянные различия формируют бухгалтерскую прибыль или убыток отчетного года и при этом исключаются из расчета налоговой базы по налогу на прибыль либо учитываются 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.

Такие разницы увеличивают или уменьшают (но чаще все-таки увеличивают) налогооблагаемую базу по сравнению с бухгалтерской прибылью. Иными словами – это доходы и расходы, которые признаются только в бухгалтерском учете и никогда не будут признаны в налоговом учете или наоборот, признаются только в налоговом учете и никогда не признаются в бухгалтерском учете.

К постоянным разницам можно отнести:

- сверхнормативные расходы;
- расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, после истечения 10 лет (порядок переноса такого убытка определен в ст. 283 НК РФ).

Перечень постоянных разниц, приведенный в ПБУ 18/02, является открытым, поэтому иные расходы и доходы могут быть отнесены к постоянным разницам.

Следует отметить, что при отнесении сверхнормативных расходов к постоянным могут возникнуть следующие трудности. Налоговый период по налогу на прибыль – год, исчисление прибыли производится в течение года нарастающим итогом, по рекламным и представительским расходам нормативы определены от выручки (расходов на оплату труда) нарастающим итогом за период с начала года. Только по итогам отчетного года можно только говорить о размере расходов, признаваемых в целях налогообложения прибыли. Определение же постоянных разниц и отражение их в учете должно происходить на протяжении года, и это не позволяет однозначно трактовать эти разницы как постоянные. Очевидно, что порядок классификации разниц в подобной ситуации лучше прописать в учетной политике организации.

Постоянные разницы приводят к образованию постоянного налогового обязательства (актива), которые приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Если постоянную разницу умножить на ставку 20 %, то получим ту часть суммы налога, которую придется «заплатить» сейчас (в случае ПНО) либо «не платить» (в случае ПНА), и на будущие налоговые обязательства это никаким образом не влияет:

|  |   |  |   |                             |
|--|---|--|---|-----------------------------|
| Постоянное налоговое обязательство<br>(актив)<br>ПНО (ПНА) | = | Постоянная разница,<br>возникшая в отчетном<br>периоде | x | Ставка налога<br>на прибыль |
|--|---|--|---|-----------------------------|

Постоянное налоговое обязательство в бухгалтерском учете отражается записью:

Дт 99                      Кт 68.

### ***Пример***

*Производственная организация за отчетный год получила бухгалтерскую прибыль в размере 50 000 руб. Представительские расходы составили 55 000 руб. Фонд оплаты труда за этот же период – 1 125 000 руб. Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 45 000 руб. (1 125 000 руб. × 4 %). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 10 000 руб. (55 000 – 45 000 руб.) является в бухгалтерском учете постоянной разницей. Сверхнормативные представительские расходы учитываются на счетах учета затрат обособленно.*

*На основании бухгалтерской прибыли отчетного периода организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:*

*Дт 99              Кт 68              10 000 руб. (50 000 руб. × 20 %) - начислен условный расход по налогу на прибыль.*

*Сверхнормативные представительские расходы в сумме 10 000 руб. (55 000 - 45 000) представляют собой постоянные разницы.*

*Поскольку в бухгалтерском учете возникли постоянные разницы, то начисляется:*

*Дт 99              Кт 68              2000 руб. (10 000 руб. × 20%) - отражено постоянное налоговое обязательство, возникшее в данном отчетном периоде.*

*Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль - "текущий налог на прибыль" - составит 12 000 руб. Эта величина состоит из условного расхода по налогу на прибыль - 10 000 руб. и постоянного налогового обязательства по налогу на прибыль - 2000 руб.*

Типы постоянных разниц и возникновение постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств представлены в таблице:

| Признание в бухгалтерском учете | Признание в налоговом учете | Сравнение бухгалтерской прибыли (БП) и налогооблагаемой (НП) | Следствие (разница, умноженная на ставку налога на прибыль) |
|---------------------------------|-----------------------------|--|---|
| Доходы                          |                             |  |   |
| Да                              | Да                          | БП=НП  | -   |
| Да                              | Нет                         | БП>НП  | ПНА   |
| Нет                             | Да                          | БП<НП  | ПНО   |
| Нет                             | Нет                         | БП=НП  | -   |
| Расходы                         |                             |  |   |
| Да                              | Да                          | БП=НП  | -   |
| Да                              | Нет                         | БП<НП  | ПНО   |
| Нет                             | Да                          | БП>НП  | ПНА   |
| Нет                             | Нет                         | БП=НП  | -   |

### Временные разницы

Временные разницы - это доходы и (или) расходы, которые формируют прибыль (убыток) в бухгалтерском учете в одном периоде, а в налоговом учете - в последующих периодах, т.е. возникают в бухгалтерском учете и налоговом учете в разных периодах. В отличие от постоянных разниц, временные разницы имеют свою «биографию», необходимо отслеживать их жизненный цикл, от «рождения» до «смерти».

Временные разницы возникают, в частности, если:

- организация признает доходы и расходы в налоговом учете кассовым методом, в то время как для целей бухгалтерского учета действует метод начисления (т.к. кассовый метод в бухгалтерском учете могут применять только субъекты малого предпринимательства);
- амортизация для целей бухгалтерского учета не совпадает с амортизацией для целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах.

Перечень временных разниц, приведенный в ПБУ 18/02, также является открытым, поэтому и иные расходы и доходы могут быть отнесены к временным разницам.

Временные разницы бывают двух видов: налогооблагаемые и вычитаемые.

Вычитаемые временные разницы - это доходы или расходы, которые уменьшают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налоговую базу – в следующих.

Налогооблагаемые временные разницы - это доходы или расходы, которые увеличивают в текущем периоде бухгалтерскую прибыль, в налогооблагаемую прибыль увеличат в будущих периодах.

При возникновении временных разниц возникают отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства. В отличие от постоянных, они не исчезают бесследно в текущем периоде, а накапливают информацию о сумме налогов, уплаченных сейчас, но подлежащих вычету в будущем, или отложенных сейчас, чтобы быть уплаченными в будущем.

Вычитаемым временным разницам соответствует отложенный налоговый актив. Он определяется, как произведение вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль (20 %). Эта часть налога, которая «переплачена» в данном периоде, но будет «недоплачена» в будущем.

Для учета информации о наличии и движении отложенных налоговых активов в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрен счет 09 "Отложенные налоговые активы".

По дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По кредиту счета 09 "Отложенные налоговые активы" в корреспонденции с дебетом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается с кредита счета 09 "Отложенные налоговые активы" в дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

Информация об отложенных налоговых активах отражается:

- по состоянию на отчетную дату в бухгалтерском балансе по статье “Отложенные налоговые активы” Раздела I “Внеоборотные активы”;
- изменение величины отложенных налоговых активов в отчетном периоде отражается в отчете о прибылях и убытках по строке “Изменение отложенных налоговых активов”.

Налогооблагаемым временным разницам соответствует отложенное налоговое обязательство. Если налогооблагаемую временную разницу умножить на ставку налога на прибыль 20 %, то получим сумму налога, которую придется уплатить, в будущем.

Для учета информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрен счет 77 “Отложенные налоговые обязательства”.

По кредиту счета 77 “Отложенные налоговые обязательства” в корреспонденции с дебетом счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По дебету счета 77 “Отложенные налоговые обязательства” в корреспонденции с кредитом счета 68 “Расчеты по налогам и сборам” отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 “Отложенные налоговые обязательства” в кредит счета 99 “Прибыли и убытки”.

Информация об отложенных налоговых обязательствах отражается:

- по состоянию на отчетную дату в бухгалтерском балансе по статье “Отложенные налоговые обязательства” Раздела IV “Долгосрочные обязательства”;
- изменение величины отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде отражается в отчете о прибылях и убытках по строке “Изменение отложенных налоговых обязательств”.

ПБУ 18/02 предоставляет право организациям при составлении бухгалтерской отчетности отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

В случае изменения ставок налога на прибыль необходимо осуществить пересчет отложенных налоговых активов и обязательств на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок. Например, если новые ставки применяются с 1 января, то пересчет отражается 31 декабря с отнесением разницы на счет 99 "Прибыли и убытки".

Согласно п. 21 ПБУ 18/02 текущий налог на прибыль (ТНП) определяется по формуле:

$$\boxed{\text{ТНП}} = \boxed{\text{Условный расход (условный доход)}} + \boxed{\text{ПНО}} - \boxed{\text{ПНА}} \pm \boxed{\text{Изменение величины ОНА}} \pm \boxed{\text{Изменение величины ОНО}}$$

Налог, рассчитанный с бухгалтерской прибыли (убытка) (по данным счета 99 «Прибыли и убытки»), называется условным расходом (доходом) (п. 20 ПБУ 18/02):

$$\boxed{\text{Условный расход (условный доход)}} = \boxed{\text{Бухгалтерская прибыль (убыток)}} \times \boxed{\text{Ставка налога на прибыль}}$$

Налог, который необходимо заплатить в бюджет по данным налогового учета – это текущий налог.

$$\boxed{\text{Текущий налог на прибыль}} = \boxed{\text{Налогооблагаемая прибыль}} \times \boxed{\text{Ставка налога на прибыль}}$$

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету 99 по учету прибылей и убытков.



## **Пример**

Организация по данным бухгалтерского учета в I квартале получила прибыль в размере 50 000 руб., а во II квартале - убыток в размере 5000 руб. Всего по итогам полугодия бухгалтерская прибыль составила 45 000 руб. (50 000 - 5 000).

На основании бухгалтерской прибыли I квартала организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль:

Дт 99      Кт 68                      10 000 руб. (50 000 руб. x 20 %) - начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

На основании бухгалтерского убытка II квартала исчисляется сумма условного дохода по налогу на прибыль:

Дт 68      КТ 99                      1000 руб. (5000 руб. x 20 %) - начислен условный доход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Общая величина "текущего налога на прибыль" по итогам II квартала составит 9000 руб. [(10 000 - 1000) или (45 000 руб. x 20%)].

Величина текущего налога на прибыль может быть определена следующими способами (п. 22 ПБУ 18/02), выбор которого закрепляется в учетной политике организации:

- исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода;

- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается после статьи текущего налога на прибыль по отдельной статье отчета о прибылях и убытках.

## Вопросы для самоконтроля

1. Как классифицируются в бухгалтерском учете доходы и расходы?
2. Каковы условия признания доходов в бухгалтерском учете?
3. Что представляет собой финансовый результат деятельности организации?
4. На каком счете формируется финансовый результат деятельности организации? Дать его характеристику.
5. Как определяется финансовый результат от продажи продукции, товаров, работ, услуг?
6. Дать определения понятий «прочие доходы» и «прочие расходы».
7. Какие субсчета открываются к счету 90 «Продажи»?
8. В каком порядке закрывается счет 90 «Продажи»?
9. Что представляет собой чистая прибыль организации? Где она учитывается?
10. На какие цели может быть использована чистая прибыль?
11. На какие цели может быть направлена нераспределенная прибыль?
12. Каковы источники покрытия убытков?
13. Какие различия возникают в результате различий между данными бухгалтерского и налогового учета? Приведите примеры возникающих различий.
14. Какое влияние на текущий налог на прибыль оказывают постоянные налоговые обязательства?
15. В каком порядке учитываются отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства?

## Тема 12. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

### Основные нормативные документы

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н)

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утв. приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н)

Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 (утв. приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010 (утв. приказом Минфина России от 08 ноября 2010 № 143н)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н)

Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н)

Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 (утв. приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н)

Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 (утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н)

Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утв. приказом Минфина России от 21.03.2000 № 29н)

*Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (утв. приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н)*

*Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»*

Бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

### **12.1. Состав и содержание бухгалтерской отчетности**

Все организации обязаны вести бухучет и составлять бухгалтерскую отчетность (п. 1 ст. 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, далее – Закон № 402-ФЗ). А предприниматели от бухучета освобождены (п. 2 ст. 6 Закона № 402-ФЗ). Но они могут делать бухгалтерские проводки по собственному желанию.

В бухгалтерской отчетности вы отразите достоверные и полные сведения об имущественном и финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности. Ее составляют за отчетный год – период с 1 января по 31 декабря. При этом последний календарный день года признается отчетной датой. Обратите внимание на такой момент. Если ваша фирма зарегистрирована после 30 сентября 2016 года, первым отчетным периодом является время с даты регистрации по 31 декабря 2017 года (п. 3 ст. 15 Закона № 402-ФЗ). В течение года вы вправе по желанию составлять месячную и квартальную отчетность. Она называется промежуточной и составляется соответственно ежемесячно и ежеквартально нарастающим итогом с начала года.

Теперь **о сроках**. Годовую бухгалтерскую отчетность представляют в налоговый орган в течение трех месяцев по окончании отчетного года (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ). Так что отчетность за 2016 год вы должны успеть подать не позднее 31 марта 2017 года.

В состав бухгалтерской отчетности входят (ст. 14 Закона № 402-ФЗ):

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании средств.

Формы отчетности утверждены приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н (далее – приказ № 66н). Также к бухгалтерской отчетности можно приложить пояснения, оформленные в табличной или текстовой форме.

Годовая бухгалтерская отчетность некоммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Малые предприятия могут составлять отчетность в упрощенном виде. Во-первых, они вправе включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах показатели только по группам статей, то есть без детализации. А во-вторых, в приложениях к ним нужно приводить только наиболее важную информацию. Если такой информации нет, достаточно заполнить баланс и отчет о финансовых результатах (п. 6 приказа № 66н, письмо Минфина России от 03.04.2012 № 03-02-07/1-80 и п. 17 информации Минфина России № ПЗ-3/2012). Кроме того, малые фирмы вправе заполнять отчетность не только по упрощенным, но и по обычным формам. Общие формы приведены в приложении № 1 к приказу № 66н. А упрощенные – в приложении № 5 к приказу № 66н.

В балансе отражают имущественное и финансовое состояние организации на отчетную дату. А отчет о финансовых результатах позволяет отследить финансовые результаты деятельности за отчетный период. Все показатели для второй формы рассчитывают нарастающим итогом с начала отчетного года. Если показатели к заполнению отрицательные, их ставят в круглые скобки.

В упрощенном балансе всего пять строк для отражения статей актива и шесть – для статей пассива. В упрощенном отчете о финансовых результатах – семь строк. В нем не видно многих показателей, которые выделены в общей форме. Например, таких, как валовая прибыль (убыток), прибыль (убыток) от продаж, доходы от участия в других организациях. В строку «Расходы по обычной деятельности» объединены целых три показателя: себестоимость продаж, коммерче-

ские и управленческие расходы. Не приводится в отчете и справочная информация типа результатов от переоценки внеоборотных активов, базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию. Такую информацию показывать даже в свернутом виде не надо.

Далее мы рассмотрим порядок заполнения обеих форм. Начнем с упрощенных, а затем разберем, как составить обычный баланс и отчет о финансовых результатах.

Заметьте: представляя бухгалтерность в органы статистики и налоговую инспекцию, после графы «Наименование показателя» нужно самостоятельно добавить графу «Код» и привести в ней коды показателей согласно приложению № 4 к приказу № 66н. При этом субъекты малого предпринимательства, включающие в форму укрупненные показатели (без их детализации), код строки указывают по тому показателю, который имеет наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя (п. 5 приказа № 66н).

Данные в отчетных формах приводят в тысячах рублей без десятичных знаков. Если у вас все показатели больше 1 млн. руб., можете составить отчетность в миллионах рублей.

### **Бухгалтерский баланс по упрощенной форме**

В упрощенной форме бухгалтерского баланса (приложение № 5 к приказу № 66н) пять граф. В первой указаны названия показателей, во второй вы ставите коды строк. А в третьей, четвертой и пятой вы приводите укрупненные показатели:

– на отчетную дату (в балансе за 2016 год – на 31 декабря 2016 года);

– на 31 декабря предыдущего года (в балансе за 2016 год – на 31 декабря 2015 года);

– на 31 декабря года, предшествующего предыдущему (в балансе за 2016 год – на 31 декабря 2014 года).

Баланс состоит из актива и пассива. Итоговые показатели разделов рассчитываются в строках с кодами 1600 и 1700 и должны быть равны. Коды по остальным строкам, проставляемые в самостоятельно добавленной графе 2, указывают по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя (п. 5 приказа № 66н).

В активе отражают величину внеоборотных и оборотных активов, в пассиве – размер собственного капитала и заемных средств, а также кредиторской задолженности.

### ***Актив***

Материальные внеоборотные активы. По этой строке отражаются, в частности, основные средства и незавершенные капитальные вложения в основные средства.

Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы. Само название статьи говорит о том, что по ней следует отражать нематериальные активы и долгосрочные финансовые вложения. Также строка включает результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования.

Запасы. Эта строка не должна вызывать особых вопросов. Так как одноименная статья есть и в обычной форме бухгалтерского баланса.

Денежные средства и денежные эквиваленты. То, что сказано в отношении предыдущей строки, относится и к этой.

Финансовые и другие оборотные активы. Строка предназначена для отражения краткосрочных финансовых вложений, дебиторской задолженности и прочих активов.

### ***Пассив***

Капитал и резервы. Сюда относят уставный капитал, добавочный и резервный капитал (при наличии), нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), переоценку основных средств (нематериальных активов), если таковая проводится. Также собственные акции, выкупленные у акционеров для аннулирования (доли учредителей).

Долгосрочные заемные средства. Это остаток задолженности по заемным средствам со сроком погашения больше одного года.

Краткосрочные заемные средства. Запишите здесь остаток невозвращенных краткосрочных заемных средств со сроком погашения меньше года.

Кредиторская задолженность. Сумму прочей краткосрочной задолженности организации перед ее кредиторами указывают по этой строке.

Для остальных показателей предусмотрены строки «Другие долгосрочные обязательства» и «Другие краткосрочные обязательства».

## Формулы для расчета показателей упрощенного баланса

| Показатель  | Схема расчета*   | Примечание   |
|---|--|--|
| <b>Актив баланса</b>                                    |  |  |
| Материальные внеоборотные активы                        | Дт 01 + Дт 03 - Кт 02 + Дт 08  | По счету 08 возьмите аналитический счет учета расходов на незавершенное строительство  |
| Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы | Дт 04 – Кт 05 + Дт 08 + Дт 58 + Дт 55 субсчет «Депозитные счета» + Дт 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам» - Кт 59 - Кт 63 + сумма дебетовых сальдо счетов 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73(за исключением субсчета по предоставленным займам), 75, 76 | По счету 08 возьмите аналитический счет учета расходов на незавершенные вложения в нематериальные активы, НИОКР.<br>По счетам 58, 55 субсчет «Депозитные счета», 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам», 59 возьмите аналитические счета учета долгосрочных финансовых вложений.<br>По счетам учета задолженности возьмите суммы долгов со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты |
| Запасы  | Дт 10 + Дт 11 + Дт 15 + Дт 16 (- Кт 16) - Кт 14 + Дт 41 - Кт 42 + Дт 43 + Дт 44 + Дт 45 + Дт 97 + сумма дебетовых сальдо счетов 20, 21, 23, 28, 29   | По счету 97 возьмите аналитический счет учета расходов со сроком списания меньше 12 месяцев  |
| Денежные средства и денежные эквиваленты                | Дт 50 + Дт 51 + Дт 52 + Дт 55 + Дт 57 - Дт 55 субсчет «Депозитные счета»   | По счету 55 субсчет «Депозитные счета» возьмите аналитический счет учета финансовых вложений   |
| Финансовые и другие оборотные активы                    | Дт 58 + Дт 55 субсчет «Депозитные счета»+ Дт 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам» - Кт 59 + Дт 19 - Кт 63 + сумма дебетовых сальдо счетов 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73 (за исключением субсчета по предоставленным займам), 75, 76                 | По счетам 58, 55 субсчет «Депозитные счета», 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам», 59 возьмите аналитические счета учета краткосрочных финансовых вложений.<br>По счетам учета задолженности возьмите суммы долгов со сроком погашения менее 12 месяцев после отчетной даты  |
| Баланс  | Сумма всех строк актива  | Значение строки должно равняться значению итогового показателя пассива баланса   |



| Показатель                         | Схема расчета*  | Примечание  |
|------------------------------------|---|---|
| <b>Пассив баланса</b>              |   |   |
| Капитал и резервы                  | Кт 80 - Дт 81 + Кт 82 + Кт 83 + Кт 84 (- Дт 84)                             | Если результат отрицательный – покажите его в круглых скобках   |
| Долгосрочные заемные средства      | Кт 67   | Начисленные проценты, срок погашения которых на отчетную дату составляет менее 12 месяцев, следует исключить  |
| Другие долгосрочные обязательства  | Сумма кредитовых сальдо счетов 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76           | Возьмите обязательства со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты   |
| Краткосрочные заемные средства     | Кт 66 + Кт 67   | Счет 67 берите в части начисленных процентов, срок погашения которых на отчетную дату не более 12 месяцев   |
| Кредиторская задолженность         | Сумма кредитовых сальдо счетов 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76           | Возьмите обязательства со сроком погашения менее 12 месяцев после отчетной даты   |
| Другие краткосрочные обязательства | Краткосрочные обязательства, не учтенные при определении других показателей | –   |
| Баланс                             | Сумма всех строк пассива  | Если показатель «Капитал и резервы» указан в скобках, то фактически его нужно не прибавлять к другим строкам пассива, а вычитать из их суммы других показателей |

\* Дт – дебетовое сальдо, Кт – кредитовое сальдо на счетах бухучета на отчетную дату

### **Бухгалтерский баланс по общей форме**

Общая форма баланса приведена в приложении № 1 к приказу № 66н. Баланс по общей форме имеет шесть граф. Первая отведена под номера пояснений. Если какой-то показатель требуется пояснить, вы поставите здесь номер. А поясните его уже в специальной справке или пояснительной записке. Во второй графе поставлены названия показателей. В третьей вы укажете коды строк. А в четвертой, пятой и шестой графах приведете показатели:

– на отчетную дату (в балансе за 2016 год – на 31 декабря 2016 года);

– на 31 декабря предыдущего года (в балансе за 2016 год – на 31 декабря 2015 года);

– на 31 декабря года, предшествующего предыдущему (в балансе за 2016 год – на 31 декабря 2014 года).

Баланс содержит две части – актив и пассив, которые должны быть равны между собой. В активе отражают величину внеоборотных и оборотных активов, а в пассиве – размер собственного капитала и заемных средств, а также кредиторской задолженности.

### *Раздел I. Внеоборотные активы*

Нематериальные активы. Остаточную стоимость нематериальных активов отражают по строке 1110. Чтобы включить объект в состав нематериальных активов, должны выполняться следующие условия (п. 3 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»):

– объект способен приносить экономические выгоды в будущем, а организация имеет право на их получение;

– объект можно выделить или отделить (идентифицировать) от других активов;

– объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть его срок полезного использования превышает 12 месяцев;

– имеется возможность достоверно определить фактическую стоимость объекта;

– у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

Так, к нематериальным активам относят исключительные права на произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания.

Обратите внимание: нематериальными активами не являются расходы, связанные с образованием юрлица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду (п. 4 ПБУ 14/2007).

Результаты исследований и разработок. Расходы на исследования и разработки, учтенные на счете 04 «Нематериальные активы», отражают по строке 1120.

Нематериальные и материальные поисковые активы. Эти два показателя приводятся в строках под номерами 1130 и 1140. Предназначены они организациям – пользователям недр для отражения информации о затратах на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»).

Основные средства. По амортизируемым объектам в строку 1150 записывают остаточную стоимость основных средств. Если же речь идет о неамортизируемом имуществе, тогда в строке указывают его первоначальную стоимость.

К основным средствам относятся следующие объекты (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Объекты должны находиться в собственности организации либо на праве оперативного управления или хозяйственного ведения. К основным средствам разрешено относить также имущество, полученное по договору лизинга, если оно учитывается на балансе лизингополучателя. Объекты, подлежащие обязательной госрегистрации прав собственности, считаются основными средствами с момента их постановки на учет. Факт подачи документов в соответствующую инстанцию значения не имеет.

Стоимость незавершенных объектов, которые строите самостоятельно, вы также отражаете по строке 1150 «Основные средства» (п. 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). Другой вариант – добавьте к строке 1150 расшифровочную строку «Незавершенное строительство». И запишите в ней названные расходы.

Доходные вложения в материальные ценности. Данным о доходных вложениях в материальные ценности соответствует показатель строки 1160. Это остаточная стоимость имущества, предназначенного для сдачи в аренду (лизинг) и учитываемого на счете 03. Если же имущество сначала использовалось для нужд производства и управления, но в дальнейшем было сдано в аренду, его нужно отражать на отдельном субсчете счета 01 в составе основных средств. Перевод стоимости основных средств в доходные вложения и обратно не предусмотрен (письмо ФНС России от 19.05.2005 № ГВ-6-21/418@).

Финансовые вложения. Для долгосрочных финансовых вложений, то есть со сроком обращения больше года, отведена строка 1170 (для краткосрочных – строка 1240 раздела II «Оборотные активы»). Здесь же показывают инвестиции в дочерние, зависимые и другие общества. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме, затраченной на их приобретение. Не забудьте: стоимость собственных

акций, выкупленных у акционеров для перепродажи или аннулирования, и беспроцентные займы, выданные работникам, не относятся к финансовым вложениям (п. 3 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н). Выкупленные собственные акции отразите в строке 1320 пассива баланса. А беспроцентные займы работникам покажите в активе в составе дебиторской задолженности, а именно: долгосрочные займы показывают по строке 1190, краткосрочные – по строке 1230.

Отложенные налоговые активы. Строку 1180 «Отложенные налоговые активы» заполняют плательщики налога на прибыль. Фирмы на УСН в ней поставят прочерк.

Прочие внеоборотные активы. В строке 1190 показываются внеоборотные активы, которые вы не отразили по другим строкам раздела I актива вашего баланса.

## *Раздел II. Оборотные активы*

Запасы. Стоимость материальных запасов отражают по строке 1210. Если необходимо, вы можете добавить к строке 1210 расшифровочные строки, например такие:

- сырье и материалы;
- затраты в незавершенном производстве;
- готовая продукция;
- товары для перепродажи;
- товары отгруженные.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям. Эту строку с кодом 1220 упрощенцы могут заполнять, если согласно учетной политике организации суммы «входного» НДС отражают на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Напомним, что упрощенцы не являются плательщиками НДС (п. 2 ст. 346.11 НК РФ), поэтому могут учитывать «входной» налог в стоимости товаров, материалов, работ или услуг.

Дебиторская задолженность. Данная строка 1230 предназначена для краткосрочной дебиторской задолженности, то есть погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов). Для этих активов предусмотрена строка 1240, по которой, в частности, показывают займы, предоставленные организацией на срок менее 12 месяцев.

Если вы определяете текущую рыночную стоимость финансовых вложений, используйте все доступные вам источники информации, в том числе данные иностранных организованных рынков или организаторов торговли. Такие рекомендации содержатся в письме Минфина России от 29.01.2009 № 07-02-18/01. Если на отчетную дату вы не можете определить рыночную стоимость по ранее оцененному объекту, отражайте его по стоимости последней оценки.

Денежные средства и денежные эквиваленты. Просуммируйте в строке 1250 стоимость денежных эквивалентов (сальдо соответствующих субсчетов счета 58) и остатки по счетам, на которых учитываются ваши денежные средства (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и 57 «Переводы в пути»). К денежным эквивалентам можно отнести, например, открытые в кредитных организациях депозиты со сроком до востребования (ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»).

Прочие оборотные активы. В строке 1260 покажите данные по тем оборотным активам вашей организации, которые не включили в другие строки раздела II актива вашего баланса.

### *Раздел III. Капитал и резервы*

Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей). По строке 1310 баланса отражают сумму уставного капитала. Она должна совпадать с суммой уставного капитала, которая зафиксирована в учредительных документах компании.

Собственные акции, выкупленные у акционеров. Если ваша организация выкупила собственные акции (доли учредителей) в уставном капитале не для продажи, то их стоимость внесите в строку 1320. Такие акции положено аннулировать, что автоматически приводит к уменьшению уставного капитала, поэтому показатель этой строки как величину отрицательную приводят в скобках. Но если собственные акции выкуплены и перепроданы, они уже считаются активом и их стоимость нужно вписать в строку 1260 «Прочие оборотные активы».

Переоценка внеоборотных активов. В строке 1340 покажите дооценку объектов основных средств и нематериальных активов, которую учитывают на счете 83 «Добавочный капитал».

Добавочный капитал (без переоценки). Суммы добавочного капитала отражают по строке 1350. Отметим, что показатель для этой строки берут без учета сумм переоценки, которые должны быть отражены строкой выше.

Резервный капитал. Остаток резервного фонда указывают по строке 1360. Здесь отражают как резервы, образованные по требованию законодательства, так и резервы, созданные в соответствии с учредительными документами. Расшифровка требуется, только если показатели являются существенными.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Накопленную за все годы, включая отчетный, нераспределенную прибыль показывают в строке 1370. По ней же отражают непокрытый убыток (только такую сумму заключают в скобки).

Составляющие показателя (прибыль (убыток) за отчетный год и (или) за предыдущие периоды) можно записать в дополнительных строках, то есть сделать расшифровку по полученным финансовым результатам (прибыль/убыток), а также по всем годам деятельности компании.

#### *Раздел IV. Долгосрочные обязательства*

Заемные средства. В строке 1410 запишите задолженность вашей организации по долгосрочным (со сроком погашения более 12 месяцев) займам и кредитам.

Отложенные налоговые обязательства. Строку 1420 заполняют плательщики налога на прибыль. Упрощенцы в их число не входят, поэтому ставьте прочерк.

Оценочные обязательства. Указанную строку 1430 заполняют организации, которые учитывают оценочные обязательства согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Однако малые фирмы, которыми являются большинство упрощенцев, могут не применять данное ПБУ.

Прочие обязательства. В строке 1450 вы покажете прочие долгосрочные обязательства, которые не отразили по другим строкам раздела IV баланса.

#### *Раздел V. Краткосрочные обязательства*

Заемные средства. В строке 1510 указывают задолженность по краткосрочным кредитам и займам, взятым на срок не более 12 месяцев.

При этом сумму следует отражать с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода.

Кредиторская задолженность. Общую сумму кредиторской задолженности фиксируют в строке 1520. Здесь вы покажете задолженности перед работниками по зарплате, перед бюджетом по налогам и т. п.

Доходы будущих периодов. Строка 1530 заполняется, когда положениями по бухгалтерскому учету предусмотрено признание данного объекта учета. Например, если ваша организация получает бюджетные средства или суммы целевого финансирования. Такие средства как раз подлежат учету в составе доходов будущих периодов на счетах 98 «Доходы будущих периодов» и 86 «Целевое финансирование» (п. 9 и 20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н).

Оценочные обязательства. Строку 1540 заполняют, если фирма признает в бухучете оценочные обязательства. Только в строке 1430 отражают долгосрочные обязательства, а в строке 1540 – краткосрочные. Если вы не учитываете оценочные обязательства, поставьте здесь прочерки.

Прочие обязательства. По строке 1550 показывают прочие краткосрочные обязательства, которые не нашли отражения по другим строкам раздела V баланса.

Теперь предлагаем схему, которая поможет определить его показатели (дебетовое и кредитовое сальдо по счетам бухучета обозначим соответственно Дт и Кт).

### ***Раздел I. «Внеоборотные активы»***

Строка 1110 «Нематериальные активы» = Дт 04 (без расходов на НИОКР) – Кт 05.

Строка 1120 «Результаты исследований и разработок» = Дт 04 (аналитический счет учета расходов на НИОКР).

Строка 1130 «Нематериальные поисковые активы» = Дт 08 (аналитический счет учета расходов на нематериальные поисковые затраты).

Строка 1140 «Материальные поисковые активы» = Дт 08 (аналитический счет учета расходов на материальные поисковые затраты).

Строка 1150 «Основные средства» = Дт 01 – Кт 02 (аналитический счет учета амортизации основных средств) + Дт 08 (аналитический счет учета расходов на незавершенное строительство).

Строка 1160 «Доходные вложения в материальные ценности» = Дт 03 – Кт 02 (аналитический счет учета амортизации доходных вложений).

Строка 1170 «Финансовые вложения» = Дт 58 + Дт 55 субсчет «Депозитные счета» + Дт 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам» (аналитические счета учета долгосрочных финансовых вложений) – Кт 59 (аналитический счет учета резерва по долгосрочным финансовым вложениям).

Строка 1180 «Отложенный налоговый актив» = Дт 09.

Строка 1190 «Прочие внеоборотные активы» = стоимость внеоборотных активов, не учтенных в других показателях раздела I бухгалтерского баланса.

Строка 1100 «Итого по разделу I» = сумма показателей строк 1110–1190.

## ***Раздел II. «Оборотные активы»***

Строка 1210 «Запасы» = сумма дебетовых сальдо счетов 10, 11, 43, 45, 20, 21, 23, 28, 29, 44 + Дт 41 – Кт 42 + Дт 15 + Дт 16 – Кт 16 – Кт 14 + Дт 97 (аналитический счет учета расходов со сроком списания меньше 12 месяцев).

Строка 1220 «НДС по приобретенным ценностям» = Дт 19.

Строка 1230 «Дебиторская задолженность» = Дт 62 + Дт 60 + Дт 68 + Дт 69 + Дт 70 + Дт 71 + Дт 73 (кроме процентных займов) + Дт 75 + Дт 76 – Кт 63.

Строка 1240 «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» = Дт 58 + Дт 55 субсчет «Депозитные счета» + Дт 73 субсчет «Расчеты по предоставленным займам» (аналитические счета учета краткосрочных финансовых вложений) – – Кт 59 (аналитический счет учета резерва по краткосрочным финансовым вложениям).

Строка 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» = Дт 50 + Дт 51 + Дт 52 + Дт 55 + Дт 57 – Дт 55 субсчет «Депозитные счета» (аналитические счета учета финансовых вложений).

Строка 1260 «Прочие оборотные активы» = стоимость оборотных активов, не включенная в другие показатели раздела II бухгалтерского баланса.

Строка 1200 «Итого по разделу II» = сумма показателей строк 1210–1260.

Строка 1600 «Баланс» = показатель строки 1100 + показатель строки 1200.



### ***Раздел III. «Капитал и резервы»***

Строка 1310 «Уставный капитал» = Кт 80.

Строка 1320 «Собственные акции, выкупленные у акционеров» = Дт 81. Заключите показатель в скобки.

Строка 1340 «Переоценка внеоборотных активов» = Кт 83 (аналитический счет учета сумм дооценки основных средств и нематериальных активов).

Строка 1350 «Добавочный капитал (без переоценки)» = Кт 83 (кроме сумм дооценки основных средств и нематериальных активов).

Строка 1360 «Резервный капитал» = Кт 82.

Строка 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» = Кт 84 (Дт 84). При дебетовом сальдо показатель отрицательный, то есть имеет место убыток.

Строка 1300 «Итого по разделу III» = сумма показателей строк 1310–1370. Если результат отрицательный (при наличии отрицательных показателей по строкам 1320 и 1370), покажите его в круглых скобках.

### ***Раздел IV. «Долгосрочные обязательства»***

Строка 1410 «Заемные средства» = Кт 67. При этом начисленные проценты, срок погашения которых на отчетную дату составляет менее 12 месяцев, следует исключить и отразить по строке 1510 (желательно с расшифровкой).

Строка 1420 «Отложенные налоговые обязательства» = Кт 77.

Строка 1430 «Оценочные обязательства» = Кт 96 (только оценочные обязательства со сроком исполнения более 12 месяцев после отчетной даты).

Строка 1450 «Прочие обязательства» = долгосрочная задолженность, которая не вошла в другие показатели раздела IV бухгалтерского баланса.

Строка 1400 «Итого по разделу IV» = сумма показателей строк 1410–1450.

### ***Раздел V. «Краткосрочные обязательства»***

Строка 1510 «Заемные средства» = Кт 66 + Кт 67 (в части начисленных процентов, срок погашения которых на отчетную дату не более 12 месяцев).

Строка 1520 «Кредиторская задолженность» = Кт 60 + Кт 62 + Кт 76 + Кт 68 + Кт 69 + Кт 70 + Кт 71 + Кт 73 + Кт 75. При этом учитывайте только краткосрочную задолженность.

Строка 1530 «Доходы будущих периодов» = Кт 98 + Кт 86 в части целевого бюджетного финансирования, грантов, технической помощи и т. д.

Строка 1540 «Оценочные обязательства» = Кт 96 (только оценочные обязательства со сроком исполнения не более 12 месяцев после отчетной даты).

Строка 1550 «Прочие обязательства» = суммы задолженностей по краткосрочным обязательствам, не учтенные при определении других показателей раздела V баланса.

Строка 1500 «Итого по разделу V» = сумма показателей строк 1510–1550.

Строка 1700 «Баланс» = сумма показателей строк 1300 + 1400 + 1500.

Если все операции отражены верно и правильно перенесены в баланс, показатели строк 1600 и 1700 совпадут. Если данное равенство не соблюдается, где-то допущена ошибка. Тогда требуется проверить, пересчитать и скорректировать занесенные данные.

### **Пример заполнения бухгалтерского баланса по общей и упрощенной форме**

На одних и тех же цифрах посмотрим, как заполнить годовой бухгалтерский баланс по обычной форме и по упрощенной.

#### ***Пример. Заполнение бухгалтерского баланса***

*ООО «Василек», зарегистрированное в 2017 году, применяет упрощенную систему налогообложения. Показатели регистров бух-*

галтерского учета на 31 декабря 2017 года приведены в таблице ниже.

**Таблица.** *Остатки (Кт – кредитовые, Дт – дебетовые) на счетах бухгалтерского учета на 31 декабря 2017 года ООО «Василек»*

| Сальдо | Сумма, руб. | Сальдо | Сумма, руб. |
|--------|-------------|--------|-------------|
| Дт 01  | 700 600     | Кт 66  | 150 000     |
| Кт 02  | 31 900      | Кт 68  | 103 000     |
| Дт 41  | 165 000     | Кт 69  | 3200        |
| Дт 50  | 17 000      | Кт 70  | 89 000      |
| Дт 51  | 118 000     | Дт 71  | 43 000      |
| Дт 58  | 90 000      | Дт 73  | 50 000      |
| Кт 60  | 208 000     | Кт 80  | 50 000      |
| Дт 62  | 250 000     | Кт 84  | 799 000     |

*На основании имеющихся данных бухгалтер ООО «Василек» составил два бухгалтерских баланса за 2017 год по общей форме и по упрощенной.*

*Образец заполненного баланса ООО «Василек» по привычной форме и по упрощенной форме показаны далее.*

Приложение № 1  
к Приказу Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н  
(в ред. Приказа Минфина России  
от 05.10.2011 № 124н,  
от 06.04.2015 № 57н)

Формы

бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

**Бухгалтерский баланс**

на **31 декабря 2018 г.**

|  |              |            |
|--|--------------|------------|
| Организация: <i>Общество с ограниченной ответственностью "Василек"</i>                                       | по ОКПО      | 456789     |
| Идентификационный номер налогоплательщика  | ИНН          | 7736020516 |
| Вид экономической деятельности: <i>оптовая торговля цветами и растениями</i>                                 | по ОКВЭД     | 46.22      |
| Организационно-правовая форма/форма собственности: <i>общество с ограниченной ответственностью / частная</i> | по ОКФС/ОКФЧ | 65 / 16    |
| Единица измерения: тыс. руб. ( <del>млн. руб.</del> )  | по ОКЕИ      | 384 (385)  |
| Местонахождение (адрес): <i>119261, г. Москва, Ленинский пр-кт, д. 70 корп. 11</i>                           |              |            |

| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>                      | Ксд  | На 31 декабря        | На 31 декабря        | На 31 декабря        |
|------------------------|---|------|----------------------|----------------------|----------------------|
|                        |   |      | 2018 г. <sup>3</sup> | 2017 г. <sup>4</sup> | 2016 г. <sup>5</sup> |
|                        | <b>АКТИВ</b>  |      |                      |                      |                      |
|                        | <b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                             |      |                      |                      |                      |
| -                      | Нематериальные активы                                     | 1110 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Результаты исследований и разработок                      | 1120 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Нематериальные поисковые активы                           | 1130 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Материальные поисковые активы                             | 1140 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Основные средства   | 1150 | 669                  | -                    | -                    |
| -                      | Доходные вложения в материальные ценности                 | 1160 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Финансовые вложения                                       | 1170 | 90                   | -                    | -                    |
| -                      | Отложенные налоговые активы                               | 1180 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Прочие внеоборотные активы                                | 1190 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Итого по разделу I  | 1100 | 759                  | -                    | -                    |
|                        | <b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                               |      |                      |                      |                      |
| -                      | Запасы  | 1210 | 165                  | -                    | -                    |
| -                      | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям | 1220 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Дебиторская задолженность                                 | 1230 | 343                  | -                    | -                    |
| -                      | Финансовые вложения (за исключением денежных)             | 1240 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Денежные средства и денежные эквиваленты                  | 1250 | 135                  | -                    | -                    |
| -                      | Прочие оборотные активы                                   | 1260 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Итого по разделу II                                       | 1200 | 643                  | -                    | -                    |
| -                      | <b>БАЛАНС</b>   | 1600 | 1402                 | -                    | -                    |

| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>                                   | Код  | На 31 декабря        | На 31 декабря        | На 31 декабря        |
|------------------------|--|------|----------------------|----------------------|----------------------|
|                        |  |      | 2018 г. <sup>3</sup> | 2017 г. <sup>4</sup> | 2016 г. <sup>5</sup> |
|                        | <b>ПАССИВ</b>  |      |                      |                      |                      |
|                        | <b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ<sup>6</sup></b>                              |      |                      |                      |                      |
| -                      | Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) | 1310 | 50                   | -                    | -                    |
| -                      | Собственные акции, выкупленные у акционеров                            | 1320 | ( - )                | ( - )                | ( - )                |
| -                      | Переоценка внеоборотных активов  | 1340 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Добавочный капитал (без переоценки)                                    | 1350 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Резервный капитал  | 1360 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)                           | 1370 | 799                  | -                    | -                    |
| -                      | Итого по разделу III   | 1300 | 849                  | -                    | -                    |
|                        | <b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>                                  |      |                      |                      |                      |
| -                      | Заемные средства   | 1410 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Отложенные налоговые обязательства                                     | 1420 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Оценочные обязательства  | 1430 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Прочие обязательства   | 1450 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Итого по разделу IV  | 1400 | -                    | -                    | -                    |
|                        | <b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>                                  |      |                      |                      |                      |
| -                      | Заемные средства   | 1510 | 150                  | -                    | -                    |
| -                      | Кредиторская задолженность   | 1520 | 403                  | -                    | -                    |
| -                      | Доходы будущих периодов  | 1530 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Оценочные обязательства  | 1540 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Прочие обязательства   | 1550 | -                    | -                    | -                    |
| -                      | Итого по разделу V   | 1500 | 553                  | -                    | -                    |
| -                      | <b>БАЛАНС</b>  | 1700 | 1402                 | -                    | -                    |

Руководитель Азапов Азапов С.П.  
(подпись) (расшифровка подписи)

"21" марта 2019 г.

**Примечания**

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 5 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетная дата отчетного периода.

4. Указывается предыдущий год.

5. Указывается год, предшествующий предыдущему.

6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.



Приложение № 5  
к приказу Министерства финансов  
Российской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н  
(в ред. Приказа Минфина России  
от 17.08.2012 № 113н,  
от 06.04.2015 № 57н)

Упрощенные формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах,  
отчета о целевом использовании средств

**Бухгалтерский баланс**

на **31 декабря 20<sup>18</sup>** г.

|   |               |            |
|---|---------------|------------|
|   |               | Коды       |
| Форма по ОКУД   |               | 0710001    |
| Дата (число, месяц, год)  |               | 21 03 2018 |
| Организация Общество с ограниченной ответственностью «Василек»  | по ОКПО       | 456789     |
| Идентификационный номер налогоплательщика   | ИНН           | 7736020516 |
| Вид экономической деятельности <i>оптовая торговля цветами и растениями</i>                                 | по ОКВЭД      | 46.22      |
| Организационно-правовая форма/форма собственности <i>общество с ограниченной ответственностью / частная</i> | по ОКОПФ/ОКФС | 65 16      |
| Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)  | по ОКЕИ       | 384 (385)  |
| Местонахождение (адрес) <i>119261, г. Москва, Ленинский пр-кт, д. 70 корп. 11</i>                           |               |            |

| Наименование показателя  | Код         | На 31 декабря 20 <sup>18</sup> г. <sup>3</sup> | На 31 декабря 20 <sup>17</sup> г. <sup>4</sup> | На 31 декабря 20 <sup>16</sup> г. <sup>5</sup> |
|--|-------------|--|--|--|
| <b>АКТИВ</b>   |             |  |  |  |
| Материальные внеоборотные активы <sup>4</sup>                        | 1150        | 669  | -  | -  |
| Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы <sup>5</sup> | 1170        | 90   | -  | -  |
| Запасы   | 1210        | 165  | -  | -  |
| Денежные средства и денежные эквиваленты                             | 1250        | 135  | -  | -  |
| Финансовые и другие оборотные активы <sup>6</sup>                    | 1260        | 343  | -  | -  |
| <b>БАЛАНС</b>  | <b>1600</b> | <b>1402</b>                                    | -  | -  |
| <b>ПАССИВ</b>  |             |  |  |  |
| Капитал и резервы  | 1370        | 849  | -  | -  |
| Долгосрочные заемные средства  | 1410        | -  | -  | -  |
| Другие долгосрочные обязательства                                    | 1450        | -  | -  | -  |
| Краткосрочные заемные средства                                       | 1510        | 150  | -  | -  |
| Кредиторская задолженность   | 1520        | 403  | -  | -  |
| Другие краткосрочные обязательства                                   | 1550        | -  | -  | -  |
| <b>БАЛАНС</b>  | <b>1700</b> | <b>1402</b>                                    | -  | -  |

Руководитель *Агапов* *Агапов С.П.*  
(подпись) (расшифровка подписи)

"21" марта 20<sup>19</sup> г.

## Отчет о финансовых результатах по упрощенной форме

Упрощенную форму отчета о финансовых результатах (приложение № 5 к приказу № 66н) могут заполнять только малые предприятия. Форма содержит укрупненные показатели за отчетный год и за предшествующий.

Коды по строкам, как и в упрощенном балансе, указывают в самостоятельном добавленной графе по показателю, который имеет наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя (п. 5 приказа № 66н). Коды берут из приложения № 4 к приказу № 66н.

Первый показатель в упрощенном отчете – это выручка. Далее идет строка «Расходы по обычной деятельности». В ней вы отразите сразу три показателя: себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы.

Следующие три строки – это «Проценты к уплате», «Прочие доходы», «Прочие расходы». Предпоследний показатель – «Налоги на прибыль (доходы)». Здесь вы запишете сумму начисленного налога по УСН.

Последний показатель – «Чистая прибыль (убыток)». Чтобы рассчитать итоговое значение, просуммируйте все предыдущие строки. Но не забывайте, что показатели в скобках нужно вычитать.

### **Формулы для расчета показателей упрощенного отчета о финансовых результатах**

| Название показателя             | Схема расчета*   | Примечание  |
|---------------------------------|--|---|
| Выручка                         | Кт 90 субсчет «Выручка» – Дт 90 субсчета «НДС», «Акцизы», «Экспортные пошлины»           | –   |
| Расходы по обычной деятельности | Дт 90 субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20, 26, 41, 43, 44, 45 | Заключите показатель в скобки                         |
| Проценты к уплате               | Дт 91 субсчет «Прочие расходы» аналитика «Проценты к уплате»                             | Заключите показатель в скобки                         |
| Прочие доходы                   | Кт 91 субсчет «Прочие доходы»  | –   |
| Прочие расходы                  | Дт 91 субсчет «Прочие расходы» за минусом субсчета «Проценты к уплате»                   | Заключите показатель в скобки                         |
| Налоги на прибыль (доходы)      | Дт 99 в части налога, уплачиваемого при УСН  | Заключите показатель в скобки                         |
| Чистая прибыль (убыток)         | Сумма всех строк отчета  | Если результат отрицательный – покажите его в скобках |

\* Дт – дебетовый оборот, Кт – кредитовый оборот по счетам бухучета за отчетный период.

## Отчет о финансовых результатах по общей форме

Общая форма отчета приведена в приложении № 1 к приказу № 66н. В отчете о финансовых результатах приводят данные за текущий и предшествующий годы. В графе 1 «Пояснения» указывают номер пояснения к соответствующей строке отчета о финансовых результатах. Субъекты малого предпринимательства по общему правилу пояснения не составляют. В таком случае в этой графе нужно поставить прочерки.

Графу 3 нужно добавить самостоятельно, чтобы указывать в ней код строки.

В строке 2110 отражают доходы от обычных видов деятельности – выручку за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Обратите внимание: доходы нужно указывать без учета НДС и акцизов.

Себестоимости проданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) соответствует показатель по строке 2120. При подсчете итога его учитывают со знаком «минус», поэтому заключают в скобки.

В строке 2100 указывают сумму валовой прибыли (разность показателей строк 2110 и 2120), в строке 2210 – коммерческие расходы, в строке 2220 – управленческие расходы. Финансовый результат от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) (сумма строк 2100, 2210 и 2220) записывают в строку 2200. Если он отрицательный, значит, организация работала в убыток.

Доход от участия в уставных капиталах других организаций (дивиденды по акциям) и совместной деятельности указывают в строке 2310, но только если такой доход не является основным. В противном случае его величина должна стоять в строке 2110.

В строке 2320 объединены суммы по процентам, которые организация получила в отчетном периоде по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, средствам, хранящимся на расчетном счете, выданным кредитам и займам. А суммы процентов, которые начислены к выплате уже по своим облигациям и векселям, а также по взятым кредитам и займам, вносят в строку 2330. Это расходы, поэтому запишите сумму в скобках. В строках 2340 и 2350 приводят прочие доходы и расходы, которые не вошли в показатели предыдущих строк.



В строке 2300 рассчитывают прибыль до налогообложения, про-  
суммировав показатели строк 2200–2350 . Не забудьте, что расходы  
вы записываете со знаком «минус».

Строки 2410–2450 предназначены для плательщиков налога на  
прибыль, поэтому упрощенцы ставят в них прочерки.

Следующая строка – 2460. По ней, в частности, отражают налог,  
уплачиваемый при УСН (в скобках), а также пени и штрафы, начис-  
ленные за нарушения налогового законодательства.

В строке 2400 рассчитывают чистую прибыль (или убыток) за  
отчетный год. Кстати, показатель по строке 2400 отчета о финансовых  
результатах должен совпадать с показателем нераспределенной при-  
были (непокрытого убытка) из раздела III пассива бухгалтерского ба-  
ланса за этот год (за минусом показателя нераспределенной прибыли  
или непокрытого убытка за прошлый год).

Далее идет справочная информация. По строке 2510 показывают  
результат от проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборот-  
ных активов организации. Отметим, в данной строке указывают толь-  
ко изменение добавочного капитала, возникшее из-за переоценки  
внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде. Суммы до-  
оценки (уценки) основных средств и нематериальных активов, отне-  
сенные на финансовый результат в качестве прочих доходов (прочих  
расходов), показывают по строке 2340 «Прочие доходы» или 2350  
«Прочие расходы».

По строке 2520 показывают результат от прочих операций, не  
включаемый в чистую прибыль (убыток) периода. В строке 2500 ука-  
зывают совокупный финансовый результат. Показатель определяют  
так: строка 2400 + строка 2510 + строка 2520.

Показатель строки 2900 представляет собой прибыль, причита-  
ющуюся за отчетный период владельцам обыкновенных акций. Пока-  
затель рассчитывают по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Базовая} \quad \text{прибыль} \\ \text{(убыток) на акцию} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Базовая при-} \\ \text{быль (убыток)} \end{array} : \begin{array}{l} \text{Средневзвешен-} \\ \text{ное число акций} \end{array}$$

Средневзвешенное число – это частное от деления общего числа  
акций организации, находящихся в обращении на 1-е число каждого  
месяца отчетного года, на число месяцев в нем.

Другой показатель, относящийся к фондовому рынку, – развод-  
ненная прибыль (убыток) на акцию (отражают в строке 2910). Его  
рассчитывают так:

|   |   |                        |   |  |   |  |
|---|---|------------------------|---|--|---|--|
| Разводнен-<br>ная прибыль<br>(убыток) на<br>акцию | = | Чистая<br>при-<br>быль | – | Дивиденды<br>по привиле-<br>гированным<br>акциям | : | Средне-<br>взвешен-<br>ное число<br>обычно-<br>венных<br>акций |
|---|---|------------------------|---|--|---|--|

Показатели приводятся акционерами, имеющими конвертируе-  
мые ценные бумаги.

Теперь предлагаем схему, помогающую определить показатели  
отчета (Дт и Кт означают дебетовый и кредитовый обороты за отчет-  
ный период по счетам бухучета).

Строка 2110 «Выручка (за минусом НДС, акцизов и других ана-  
логичных обязательных платежей)» = Кт 90 субсчет «Выручка» – Дт  
90 субсчета «НДС», «Акцизы».

Строка 2120 «Себестоимость продаж» = Дт 90 субсчет «Себе-  
стоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45. За-  
ключите показатель в скобки.

Строка 2100 «Валовая прибыль» = строка 2110 + строка 2120.

Строка 2210 «Коммерческие расходы» = Дт 90 субсчет «Себе-  
стоимость продаж» в корреспонденции со счетом 44. Заключите пока-  
затель в скобки.

Строка 2220 «Управленческие расходы» = Дт 90 субсчет «Себе-  
стоимость продаж» в корреспонденции со счетом 26. Заключите пока-  
затель в скобки. Заметьте, что удобнее на счете 90 организовать от-  
дельный одноименный субсчет.

Строка 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» = сумма строк  
2100–2220.

Строка 2310 «Доходы от участия в других организациях» = Кт  
91 субсчет «Прочие доходы» в сумме доходов от долевого участия.

Строка 2320 «Проценты к получению» = Кт 91 субсчет «Прочие  
доходы» в сумме по процентам к получению.

Строка 2330 «Проценты к уплате» = Дт 91 субсчет «Прочие расходы» в сумме по процентам к уплате. Заключите показатель в скобки.

Строка 2340 «Прочие доходы» = Кт 91 субсчет «Прочие доходы» за минусом процентов к получению.

Строка 2350 «Прочие расходы» = Дт 91 субсчет «Прочие расходы» за минусом процентов к уплате. Заключите показатель в скобки.

Строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» = сумма строк 2200–2350. Если за отчетный период получился убыток, значение указывается в скобках.

Строка 2460 «Прочее» = Дт 99 в части налога, уплачиваемого при УСН. Заключите показатель в скобки.

Строка 2400 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» = сумма строк 2300–2460. Полученный убыток укажите в скобках.

### **Пример заполнения отчета о финансовых результатах по общей и упрощенной форме**

На одних и тех же цифрах посмотрим, как заполнить годовой отчет о финансовых результатах по обычной форме и по упрощенной.

ООО «Василек», зарегистрированное в 2017 году, применяет УСН. Бухгалтерские показатели за 2017 год приведены в таблице ниже. Бухгалтер заполнил отчет о финансовых результатах за 2017 год по общей форме и по упрощенной. В обеих формах в строке «за \_\_20\_\_ г. » указан отчетный период – 2017. После этого вписаны общие реквизиты компании, зачеркнута ненужная единица измерения, поставлена дата подписания формы и необходимые коды. Так как фирма зарегистрирована в 2017 году, в последней графе каждой формы отчета стоят прочерки.

## Бухгалтерские показатели ООО «Василек» за 2017 год

| Обороты по счетам  | Сумма, руб. |
|--|-------------|
| Дт 62 Кт 90 субсчет «Выручка»  | 5 615 700   |
| Дт 90 субсчет «Себестоимость продаж» Кт 41                             | 3 800 150   |
| Дт 90 субсчет «Себестоимость продаж» Кт 44                             | 803 400     |
| Дт 91 субсчет «Прочие расходы» Кт 66 (начисленные проценты по кредиту) | 31 598      |
| Дт 99 Кт 68 (начислен единый налог по УСН)                             | 181 522     |

### Отчет о финансовых результатах по общей форме

Строки графы 1 бухгалтер прочеркнул, так как компания не оформляет пояснения.

Графа 4 – единственная, которая требует заполнения вновь созданной организацией. Бухгалтер внес в эту графу показатели на основании данных, приведенных в таблице. Также добавлена графа 3 – для указания кодов строк.

Все показатели бухгалтер заполнил в тыс. руб. В строке 2110 показал выручку в сумме 5616 тыс. руб. В строке 2120 – себестоимость продаж – 3800 тыс. руб. в скобках. Далее из строки 2110 вычитается показатель строки 2120, получаем 1816 тыс. руб. Полученный результат бухгалтер занес в отчет в строку 2100 «Валовая прибыль (убыток)».

В строке 2210 отражены коммерческие расходы – 803 тыс. руб. Показатель строки 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» равен 1013 тыс. руб. (1816 тыс. руб. – 803 тыс. руб.). В строке 2330 бухгалтер записал в скобках начисленные проценты – 32 тыс. руб. В строке 2300 будет 981 тыс. руб. (1013 тыс. руб. – 32 тыс. руб.).

В строке 2460 бухгалтер указал в скобках сумму налога по УСН – 182 тыс. руб. Показатель заключен в скобки. В строке 2400 рассчитана чистая прибыль фирмы. Она равна 799 тыс. руб. (981 тыс. руб. (строка 2300) – 182 тыс. руб. (строка 2460)). В справочной части отчета по строке 2500 указан совокупный финансовый результат отчетного периода – 799 тыс. руб. Во всех незаполненных строках графы 4 поставлены прочерки.

## Отчет о финансовых результатах по упрощенной форме

В строку «Выручка» записана выручка за 2017 год – 5616 тыс. руб. и код строки 2110. В строке «Расходы по обычной деятельности» отражена себестоимость (3800 тыс. руб.) и коммерческие (803 тыс. руб.) расходы. Итоговое значение – 4603 тыс. руб. Поскольку себестоимость продаж больше, чем другие расходы, статье присвоен код 2120, предназначенный для себестоимости. В строке 2330 будут начисленные проценты к уплате, равные 32 тыс. руб. Начисленный налог по УСН, равный 182 тыс. руб., записан в скобках по строке «Налоги на прибыль (доходы)» с кодом 2460.

Показатель итоговой строки 2400 равен 799 тыс. руб. (5616 тыс. руб. – 4603 тыс. руб. – 32 тыс. руб. – 182 тыс. руб.).

Показатели чистой прибыли в отчетах по обычной и упрощенной формам совпадают (см. образцы далее).

| Отчет о финансовых результатах                    |  |  |                              |                              |
|---|--|--|------------------------------|------------------------------|
| за _____ год                                      |  | 20 <u>18</u> г.                                    | Коды                         |                              |
| Форма по ОКУД                                     |  | 0710002  | Дата (число, месяц, год)     |                              |
| Идентификационный номер налогоплательщика         |  | 456789   | 21                           | 03 2019                      |
| Вид экономической деятельности                    |  | оптовая торговля цветами и растениями              | ИНН                          |                              |
| Организационно-правовая форма/форма собственности |  | общество с ограниченной ответственностью / частная | 7736020516                   |                              |
| Единица измерения: тыс. руб. (млн-руб.)           |  |  | ОКВЭД                        |                              |
|   |  |  | 46.22                        |                              |
|   |  |  | 65                           | 16                           |
|   |  |  | 384 (385)                    |                              |
| Пояснения <sup>1</sup>                            | Наименование показателя <sup>2</sup>               | Код  | За _____ год                 |                              |
|   |  |  | 20 <u>18</u> г. <sup>3</sup> | 20 <u>17</u> г. <sup>4</sup> |
| -   | Выручка <sup>5</sup>                               | 2110   | 5616                         | -                            |
| -   | Себестоимость продаж                               | 2120   | 3800                         | ( - )                        |
| -   | Валовая прибыль (убыток)                           | 2100   | 1816                         | -                            |
| -   | Коммерческие расходы                               | 2210   | ( 803 )                      | ( - )                        |
| -   | Управленческие расходы                             | 2220   | ( - )                        | ( - )                        |
| -   | Прибыль (убыток) от продаж                         | 2200   | 1013                         | -                            |
| -   | Доходы от участия в других организациях            | 2310   | -                            | -                            |
| -   | Проценты к получению                               | 2320   | -                            | -                            |
| -   | Проценты к уплате                                  | 2330   | ( 32 )                       | ( - )                        |
| -   | Прочие доходы                                      | 2340   | -                            | -                            |
| -   | Прочие расходы                                     | 2350   | ( - )                        | ( - )                        |
| -   | Прибыль (убыток) до налогообложения                | 2300   | 981                          | -                            |
| -   | Текущий налог на прибыль                           | 2410   | ( - )                        | ( - )                        |
| -   | в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) | 2421   | -                            | -                            |
| -   | Изменение отложенных налоговых обязательств        | 2430   | -                            | -                            |
| -   | Изменение отложенных налоговых активов             | 2450   | -                            | -                            |
| -   | Прочее   | 2460   | ( 182 )                      | -                            |
| -   | Чистая прибыль (убыток)                            | 2400   | 799                          | -                            |



| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>  | Код  | За год               | За год               |
|------------------------|---|------|----------------------|----------------------|
|                        |   |      | 2018 г. <sup>3</sup> | 2017 г. <sup>4</sup> |
|                        | <b>СПРАВОЧНО</b>  |      |                      |                      |
| -                      | Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода | 2510 | -                    | -                    |
| -                      | Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода                 | 2520 | -                    | -                    |
| -                      | Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>  | 2500 | 799                  | -                    |
| -                      | Базовая прибыль (убыток) на акцию   | 2900 | -                    | -                    |
| -                      | Разводненная прибыль (убыток) на акцию  | 2910 | -                    | -                    |

Руководитель Агапов Агапов С.П.  
(подпись) (расшифровка подписи)

"21" марта 2019 г.

**Примечания**

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

**Отчет о финансовых результатах**

за год 2018 г.

|   |  |                              |
|---|--|------------------------------|
| Организация <u>Общество с ограниченной ответственностью «Василек»</u>       | Дата (число, месяц, год) <u>21 03 2018</u> | Форма по ОКУД <u>0710002</u> |
| Идентификационный номер налогоплательщика                                   | по ОКПО <u>456789</u>                      | Коды                         |
| Вид экономической деятельности <u>оптовая торговля цветами и растениями</u> | ИНН <u>7736020516</u>                      |                              |
| Организационно-правовая форма/форма собственности <u>общество</u>           | по ОКВЭД <u>46 22</u>                      |                              |
| <u>с ограниченной ответственностью / частная</u>                            | по ОКОПФ/ОКОФС <u>65 16</u>                |                              |
| Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.-)                                   | по ОКЕИ <u>384 (385)</u>                   |                              |

| Наименование показателя                      | Код  | За 2018 г. <sup>1</sup> | За 2017 г. <sup>2</sup> |
|--|------|-------------------------|-------------------------|
| Выручка <sup>7</sup>                         | 2110 | 5616                    | -                       |
| Расходы по обычной деятельности <sup>8</sup> | 2120 | ( 4603 )                | ( - )                   |
| Проценты к уплате                            | 2330 | ( 32 )                  | ( - )                   |
| Прочие доходы                                | 2340 | -                       | -                       |
| Прочие расходы                               | 2350 | ( - )                   | ( - )                   |
| Налоги на прибыль (доходы) <sup>9</sup>      | 2460 | ( 182 )                 | ( - )                   |
| Чистая прибыль (убыток)                      | 2400 | 799                     | -                       |

Руководитель Гаранин Гаранин В.А.  
(подпись) (расшифровка подписи)

"21" марта 2019 г.

**Примечания**

1. Указывается отчетный год.
2. Указывается предыдущий год.
3. Указывается год, предшествующий предыдущему.
4. Включая основные средства, незавершенные капитальные вложения в основные средства.
5. Включая результаты исследований и разработок, незавершенные вложения в нематериальные активы, исследования и разработки отложенные налоговые активы.
6. Включая дебиторскую задолженность.
7. За минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
8. Включая себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы.
9. Включая текущий налог на прибыль, изменение отложенных налоговых обязательств и активов.

## 12.2. Консолидированная финансовая отчетность

Компания, имеющая дочерние и зависимые общества, кроме собственного бухгалтерского отчета, обязана составлять сводную бухгалтерскую отчетность. Это предусмотрено п. 91 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

Ранее консолидированная (сводная) бухгалтерская отчетность составлялась в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утв. приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 (с 1 января 2016 года утратили силу).

В настоящее время общие требования к составлению, представлению и раскрытию консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с российским законодательством, установлены Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Консолидированная финансовая отчетность - это систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и (или) иностранных организаций - группы организаций, определяемой в соответствии с МСФО (п. 2 ст. 1 Закона № 208-ФЗ).

Вместе с тем по правилам Закона № 208-ФЗ составляют организации, не создающие группу. В этом случае в наименовании такой финансовой отчетности слово «консолидированная» не используется.

Консолидированную отчетность наряду с индивидуальной бухгалтерской отчетностью, составляемой в соответствии с Законом № 402-ФЗ должны составлять:

- кредитные организации;
- страховые организации (за исключением страховых медицинских организаций, осуществляющих деятельность исключительно в сфере обязательного медицинского страхования);
- негосударственные пенсионные фонды;
- управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- клиринговые организации;
- федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством РФ;

- акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности и перечень которых утверждается Правительством РФ;

- иные организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

Эти организации обязаны составлять отчетность по международным стандартам, начиная с года, следующего за годом принятия МСФО на территории РФ. На территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Международных стандартов финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном Постановлением Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации».

Консолидированная финансовая отчетность должна быть представлена так, как если бы она была подготовлена единой экономической организацией.

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется участникам (акционерам, учредителям) или собственникам имущества организации.

Также учредительными документами организации может быть предусмотрено представление и промежуточной консолидированной финансовой отчетности участникам (акционерам, учредителям) или собственникам имущества организации.

Годовая консолидированная финансовая отчетность представляется в срок не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность. Срок представления промежуточной консолидированной отчетности - не позднее 60 дней после окончания отчетного периода, за который составлена данная отчетность.

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту.

Консолидированная отчетность должна быть раскрыта (ст. 7 Закона № 208-ФЗ). Отчетность считается раскрытой, если она:

- размещена в информационных системах общего пользования;
- опубликована в средствах массовой информации, доступных для заинтересованных в ней лиц;
- в ее отношении проведены иные действия, обеспечивающие ее доступность для всех заинтересованных лиц, независимо от целей по-



лучения данной отчетности по процедуре, гарантирующей ее нахождение и получение.

Организация размещает на собственном сайте в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" информацию о месте раскрытия консолидированной финансовой отчетности в случае размещения (опубликования) этой отчетности в ином, отличном от собственного сайта организации, месте.

Раскрытие консолидированной финансовой отчетности осуществляется организацией не позднее 30 дней со дня истечения срока для ее представления (не более 120 дней после окончания года, за который составлена отчетность), если иной срок раскрытия консолидированной финансовой отчетности не установлен другими федеральными законами.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какие формы отчетности обязательно включаются в состав годовой бухгалтерской отчетности?
2. Должны ли организации разрабатывать и утверждать формы бухгалтерской отчетности?
3. В каком объеме могут составлять бухгалтерскую отчетность субъекты малого предпринимательства?
4. В какие сроки представляется годовая бухгалтерская отчетность?
5. Обязаны ли организации представлять бухгалтерскую отчетность в налоговые органы?
6. Какие требования должны быть учтены при формировании показателей бухгалтерского баланса?
7. Какие показатели отражаются в Отчете о прибылях и убытках?
8. Что следует понимать под консолидированной финансовой отчетностью?
9. Какие организации должны составлять консолидированную финансовую отчетность?
10. Заменяет ли консолидированная финансовая отчетность индивидуальную бухгалтерскую отчетность?

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ**

Выполнение контрольной работы направлено на закрепление знания структуры и содержания бухгалтерского баланса; понимания изменений, происходящих в балансе организации под влиянием различных фактов хозяйственной жизни.

Контрольная работа представляется студентом в письменной или печатной форме на рецензирование преподавателю с последующим собеседованием, на котором проверяется активное усвоение основ организации бухгалтерского учета, его предмета и объектов, самостоятельность выполнения работы, глубина понимания выполненных заданий.

Контрольная работа состоит из 4-х заданий, два из которых (1 и 2), являются одинаковыми для всех вариантов.

Контрольная работа выполняется студентами в зависимости от номера варианта, который определяется по последней цифре номера зачетной книжки.

| <b>Последняя цифра<br/>номера зачетной<br/>книжки</b> | <b>Варианты задания</b> |  |
|---|-------------------------|--|
| 1,2,3,4   | 1                       |  |
| 5,6,7   | 2                       |  |
| 8,9,0   | 3                       |  |

При подготовке контрольной работы студентам рекомендуется использовать СПС «КонсультантПлюс» и рекомендуемую литературу.

## 2. Задания к контрольной работе

### Задание 1

На основании данных об активах, обязательствах и капитале ООО «Свет» по состоянию на 31 декабря 201X г., представленных в табл. 1, произведите группировку объектов бухгалтерского учета по их составу и размещению и по источникам образования. Результаты группировки представьте в табл. 2, 3.

Таблица 1

Виды ресурсов ООО «Свет» на 31 декабря 201X (для всех вариантов)

| № п/п | Элементы активов, обязательств и капитала                                 | Сумма, руб. |
|-------|---|-------------|
| 1.    | Авансы у подотчетных лиц  | 12 500      |
| 2.    | Административное здание*  | 1 550 000   |
| 3.    | Денежные средства в кассе   | 151 500     |
| 4.    | Денежные средства на расчетном счете                                      | 6 599 000   |
| 5.    | Долгосрочные кредиты банков   | 1 305 000   |
| 6.    | Долгосрочные финансовые вложения  | 779 500     |
| 7.    | Задолженность бюджету по налогам и сборам                                 | 395 800     |
| 8.    | Задолженность персонала по прочим операциям                               | 1 200       |
| 9.    | Задолженность по оплате труда   | 306 100     |
| 10.   | Задолженность по отчислениям на социальное страхование и обеспечение      | 127 300     |
| 11.   | Задолженность покупателей за отгруженную продукцию                        | 2 953 893   |
| 12.   | Задолженность поставщикам за приобретенные материальные ценности и услуги | 1 005 000   |
| 13.   | Легковой автомобиль*  | 99 200      |
| 14.   | Краткосрочные кредиты банков  | 600 000     |
| 15.   | Краткосрочные финансовые вложения   | 300 500     |
| 16.   | Уставный капитал  | 5 100 000   |
| 17.   | Добавочный капитал  | 900 000     |
| 18.   | Незавершенное строительство   | 650 000     |
| 19.   | Нераспределенная прибыль  | 920 000     |
| 20.   | Основные материалы  | 25 000      |
| 21.   | Прибыль отчетного периода   | 2 373 500   |
| 22.   | Прочие дебиторы   | 15 000      |
| 23.   | Прочие кредиторы  | 114 800     |
| 24.   | Прочие материалы  | 6 207       |
| 25.   | Топливо   | 4 000       |

\*Основные средства приведены по остаточной стоимости.

Таблица 2

## Группировка активов ООО «Свет» по их составу и размещению

| № п/п | Группа активов      | № по табл. 1 | Подгруппа или отдельные виды активов                      | Сумма, руб. |
|-------|---------------------|--------------|---|-------------|
| I     | Внеоборотные активы |              | Нематериальные активы                                     |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | Основные средства<br>в том числе                          |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | Незавершенное строительство и оборудование<br>к установке |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | Долгосрочные финансовые<br>вложения                       |             |
|       |                     |              | <b>Итого по группе I</b>                                  |             |
| II    | Оборотные активы    |              | Запасы<br>В том числе                                     |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | Дебиторская задолженность<br>В том числе                  |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | Краткосрочные финансовые<br>вложения                      |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | Денежные средства<br>В том числе                          |             |
|       |                     |              |   |             |
|       |                     |              | <b>Итого по группе II</b>                                 |             |
|       |                     |              | <b>ВСЕГО</b>  |             |

Таблица 3

Группировка капитала и обязательств ООО «Свет» по источникам образования активов

| № п/п | Группа источников образования активов | № по табл. 1 | Подгруппа или отдельные виды источников | Сумма, руб. |
|-------|---------------------------------------|--------------|---|-------------|
| I     | Собственные                           |              | Капитал<br>В том числе                  |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              | Итого по группе I                       |             |
| II    | Заемные                               |              | Долгосрочные<br>В том числе             |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              | Краткосрочные<br>В том числе            |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              |   |             |
|       |                                       |              | Итого по группе II                      |             |
|       |                                       |              | ВСЕГО                                   |             |

### Задание 2

На основе сгруппированных данных табл. 2 и 3 заполнить бухгалтерский баланс (Приложение 1) условной организации по состоянию на 31.12.201(X-1) г., следует обратить внимание на единицу измерения, в которой заполняется баланс.

### Задание 3

Установите, как повлияют на изменение бухгалтерского баланса ООО «Свет» факты хозяйственной жизни, приведенные в табл. 4. Следует иметь в виду, что существует четыре типа изменений.

| Тип изменения | Характер изменения бухгалтерского баланса под влиянием фактов хозяйственной жизни |
|---------------|---|
| I             | Изменения (+, -) в структуре актива   |
| II            | Изменения (+, -) в структуре пассива  |
| III           | Равновеликое увеличение (+) актива и пассива                                      |
| IV            | Равновеликое уменьшение (-) актива и пассива                                      |

В графе (8) табл. 4 укажите номер соответствующего типа изменений из перечисленных выше. В графах (6) и (7) табл.4 проставьте знаки «+» и/или «-» в зависимости от характера влияния, оказываемого каждой отдельно хозяйственной операцией на величину статей баланса.

Таблица 4

Изменения в бухгалтерском балансе ООО «Свет» под влиянием факторов хозяйственной жизни

| № п/п | Содержание фактов хозяйственной жизни   | Вариант         |                 |                 | Характер изменения (увеличение (+) или уменьшение (-)) статей баланса |                       | Тип изменения |
|-------|---|-----------------|-----------------|-----------------|---|-----------------------|---------------|
|       |   | 1               | 2               | 3               | Актив баланса   | Пассив баланса        |               |
|       |   | Сумма, руб.     | Сумма, руб.     | Сумма, руб.     | изменение (+) или (-)   | изменение (+) или (-) |               |
| 1     | 2   | 3               | 4               | 5               | 6   | 7                     | 8             |
| 1.    | Акцептованы счета поставщиков за поступившие на склады материальные ценности, включая НДС   | 414800          | 544600          | 603600          |   |                       |               |
| 2.    | Внесена из кассы на расчетный счет денежная наличность сверх установленного лимита  | 35200           | 38400           | 37500           |   |                       |               |
| 3.    | Выданы работникам суммы наличных денежных средств под отчет   | 12800           | 9600            | 10500           |   |                       |               |
| 4.    | Выплачены из кассы организации:<br>а) заработная плата, пособия по временной нетрудоспособности за ноябрь 201X<br>б) под отчет на командировочные и хозяйственные расходы | 245000<br>14800 | 250000<br>11600 | 255000<br>12500 |   |                       |               |
|       | ИТОГО   | 259800          | 261600          | 267500          |   |                       |               |
| 5.    | Депонирована не выданная заработная плата   | 4600            | 5200            | 6400            |   |                       |               |
| 6.    | Из начисленной заработной платы удержан налог на доходы физических лиц  | 34200           | 35400           | 37100           |   |                       |               |

| 1   | 2   | 3                | 4                | 5                | 6 | 7 | 8 |
|-----|---|------------------|------------------|------------------|---|---|---|
| 7.  | Оплачены с расчетного счета организации счета поставщиков и подрядчиков за поставленные основные средства, материалы, коммунальные услуги и пр.         | 113900<br>0      | 119600<br>0      | 126600<br>0      |   |   |   |
| 8.  | Получены с расчетного счета наличные денежные средства в кассу организации для выплаты заработной платы, на командировки, хозяйственные расходы         | 295000           | 300000           | 305000           |   |   |   |
| 9.  | Поступили денежные средства на расчетный счет организации:<br>а) от покупателя за оказанные услуги<br>б) в погашение дебиторской задолженности (прочей) | 2000000<br>10000 | 1900000<br>10000 | 2100000<br>10000 |   |   |   |
|     | <b>ИТОГО</b>  | 2010000          | 1910000          | 2110000          |   |   |   |
| 10. | Приняты в эксплуатацию законченные объекты основных средств (здание)  | 129800           | 100300           | 200000           |   |   |   |
| 11. | Произведено с расчетного счета погашение краткосрочного кредита банка   | 140000           | 150000           | 160000           |   |   |   |
|     | <b>Общее изменение итога баланса</b>  |                  |                  |                  |   |   |   |

#### Задание 4

Приняв следующее допущение, что кроме фактов хозяйственной жизни, указанных в табл. 4, в отчетном периоде в условной организации больше не происходило никаких событий, которые требовалось бы отражать в системе бухгалтерского учета, заполнить бухгалтерский баланс.

## ТЕСТ

**1. В какой срок нужно пробить чек, если деньги поступили через онлайн-банк?**

1. В этот же день
- 2. Не позже следующего рабочего дня**
3. В течение трех рабочих дней

### **Пояснение**

Правильный ответ: Чек пробивайте не позже следующего рабочего дня после расчета. Об этом – в пунктах 5.3 и 5.4 статьи 1.2 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ.

**2. Возможен ли взаимозачет в одностороннем порядке, если в одном случае обязательствами выступают деньги, а в другом – натуральные единицы?**

- 1. Нет, эти требования неоднородны**
2. Да, в любом случае
3. Да, если срок исполнения встречного однородного требования уже наступил

### **Пояснение**

Неоднородные требования нельзя взаимозачесть. Такими будут считаться требования, если в одном случае обязательствами выступают деньги, а в другом – натуральные единицы. Допустим, нельзя зачесть обязательство в деньгах и долг по договору мены или обязательство по отгрузке товаров. По этой же причине рискованно зачитывать между собой долги в разной валюте.

**3. Индекс потребительских цен повысили. Нужно ли индексировать зарплату?**

- 1. Да, обязательно**
2. Нет, не нужно
3. Нет, если заработная плата работников больше МРОТ

### **Пояснение**

Регулярно индексируйте зарплаты, сверяясь с МРОТ и индексами роста потребительских цен. Если сумма оклада и стимулирующих доплат больше МРОТ, но индекс потребительских цен вырос, то оплату труда нужно повысить. Такая обязанность установлена статьей 130 ТК РФ.



**4. Рассчитайте сумму отпускных. Сотрудник устроился в компанию 4 декабря 2020 года. Его оклад — 40 000 руб. С 25 декабря работнику предоставили отпуск авансом на 7 календарных дней. Определите средний дневной заработок исходя из зарплаты за дни, которые сотрудник фактически отработал в декабре.**

- 1. 9618,35**
2. 10152,22
3. 14786.93

**5. Работники получают зарплату 5 и 20 числа каждого месяца. Компания выплачивает квартальные премии за выполнение плана выпуска продукции вместе с зарплатой. Премию за второй квартал бухгалтер начисляет не позднее 25 числа месяца, следующего за окончанием квартала. В какой день она должна быть выплачена?**

1. 05.08
2. 20.08
- 3. 25.08**

**Пояснение**

Бухгалтер выплатит премию за II квартал 5 августа, поскольку начислит ее в июле не позже 25-го числа.

**6. Обязательно ли создавать резерв по сомнительным долгам в налоговом учете?**

1. Да, обязательно
- 2. Нет, не обязательно**

**7. Как часто надо выплачивать зарплату работнику в месяц?**

1. Один раз в месяц
2. По заявлению работника 1 или 2 раза в месяц
3. Строго два раза в месяц и не чаще
- 4. Минимум дважды в месяц, но можно чаще**

**Пояснение**

**Правильный ответ:** зарплату положено выплачивать не реже чем каждые полмесяца, но можно и чаще (ч. 6 ст. 136 ТК РФ). И заработная плата за первую и вторую половину месяца должна начисляться примерно в равных суммах.

8. 28 марта 2019 сотруднику выдали под отчет 2000 руб. на покупку канцтоваров в офис. В положении о расчетах с подотчетными лицами компании установлен срок, на который выдаются средства под отчет для покупок, - 5 рабочих дней с даты выдачи. Сотрудник составил авансовый отчет, как показано ниже. Определите, есть ли в нем ошибка. Если есть, отметьте в какой области документа.

Подсказка: помните, что на составление авансового отчета дается свой отдельный срок.

| <b>ООО «Альфа»</b><br>наименование организации   | Форма по ОКУД<br>по ОКПО   | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center;">Код</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">0302001</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">12345678</td></tr> </table> | Код                 | 0302001 | 12345678         |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|---------------------|---------|------------------|---|---------------------------|---------|--------------|---|----|---|-----------------------|----------------|---------------|---------|---------|--------|------------|---|--|----------------------|--|--|--|-------|--|--------|--|------------------|---------------------|------------------|---------------------|------|---------|----|---------|------|---------|------|---------|----|--------|------|--------|--|--|--|--|--|--|--|--|
| Код  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 0302001  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 12345678   |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| <b>АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ</b>   |  | УТВЕРЖДАЮ<br>Отчет в сумме <u>Одна тысяча пятьсот</u><br><u>восемьдесят</u> руб. <u>00</u> коп.<br>Руководитель <u>ген. директор</u><br>должность<br><u>А.В. Львов</u><br>подпись <u>05</u> апреля 20 <u>19</u> г.<br>расшифровка подписи  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1  | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center;">Номер</td><td style="text-align: center;">Дата</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">21</td><td style="text-align: center;">05.04.2019</td></tr> </table> | Номер  | Дата                | 21      | 05.04.2019       |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Номер  | Дата   |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 21   | 05.04.2019   |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Структурное подразделение <u>секретариат</u><br>Подотчетное лицо <u>Е.В. Иванова</u><br>фамилия, инициалы<br>Табельный номер <u>75</u><br>Профессия (должность) <u>секретарь</u><br>Назначение аванса <u>покупка канцтоваров</u>   |  | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center;">Код</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">-</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">75</td></tr> </table>             | Код                 | -       | 75               |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Код  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| -  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 75   |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Наименование показателя</th> <th style="text-align: right;">Сумма,<br/>руб. коп.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Предыдущий остаток</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td>аванс перерасход</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td>Получен аванс 1. из кассы</td> <td style="text-align: right;">2000,00</td> </tr> <tr> <td>1а. в валюте</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td>2.</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> <tr> <td><b>Итого получено</b></td> <td style="text-align: right;"><b>2000,00</b></td> </tr> <tr> <td>Израсходовано</td> <td style="text-align: right;">1580,00</td> </tr> <tr> <td>Остаток</td> <td style="text-align: right;">420,00</td> </tr> <tr> <td>Перерасход</td> <td style="text-align: center;">-</td> </tr> </tbody> </table> | Наименование показателя  | Сумма,<br>руб. коп.  | Предыдущий остаток  | -       | аванс перерасход | - | Получен аванс 1. из кассы | 2000,00 | 1а. в валюте | - | 2. | - | <b>Итого получено</b> | <b>2000,00</b> | Израсходовано | 1580,00 | Остаток | 420,00 | Перерасход | - | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">Бухгалтерская запись</th> </tr> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center;">дебет</th> <th colspan="2" style="text-align: center;">кредит</th> </tr> <tr> <th style="text-align: center;">счет,<br/>субсчет</th> <th style="text-align: center;">сумма, руб.<br/>коп.</th> <th style="text-align: center;">счет,<br/>субсчет</th> <th style="text-align: center;">сумма, руб.<br/>коп.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">71-3</td> <td style="text-align: right;">2000,00</td> <td style="text-align: center;">50</td> <td style="text-align: right;">2000,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">10-9</td> <td style="text-align: right;">1580,00</td> <td style="text-align: center;">71-3</td> <td style="text-align: right;">1580,00</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50</td> <td style="text-align: right;">420,00</td> <td style="text-align: center;">71-3</td> <td style="text-align: right;">420,00</td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> <tr> <td> </td> <td> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table> | Бухгалтерская запись |  |  |  | дебет |  | кредит |  | счет,<br>субсчет | сумма, руб.<br>коп. | счет,<br>субсчет | сумма, руб.<br>коп. | 71-3 | 2000,00 | 50 | 2000,00 | 10-9 | 1580,00 | 71-3 | 1580,00 | 50 | 420,00 | 71-3 | 420,00 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Наименование показателя  | Сумма,<br>руб. коп.  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Предыдущий остаток   | -  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| аванс перерасход   | -  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Получен аванс 1. из кассы  | 2000,00  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1а. в валюте   | -  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.   | -  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| <b>Итого получено</b>  | <b>2000,00</b>   |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Израсходовано  | 1580,00  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Остаток  | 420,00   |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Перерасход   | -  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Бухгалтерская запись   |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| дебет  |  | кредит   |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| счет,<br>субсчет   | сумма, руб.<br>коп.  | счет,<br>субсчет   | сумма, руб.<br>коп. |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 71-3   | 2000,00  | 50   | 2000,00             |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 10-9   | 1580,00  | 71-3   | 1580,00             |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 50   | 420,00   | 71-3   | 420,00              |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Приложение <u>2 (два)</u> документов на <u>1 (один)</u> листах<br>Отчет проверен.  |  | 3  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| К утверждению в сумме <u>Одна тысяча пятьсот</u><br><u>восемьдесят</u> руб. <u>00</u> коп. ( <u>1580</u> руб. <u>00</u> коп.)<br>сумма прописью  |  |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Главный бухгалтер <u>Глебова</u><br>подпись  | <u>А.С. Глебова</u><br>расшифровка подписи   |  |                     |         |                  |   |                           |         |              |   |    |   |                       |                |               |         |         |        |            |   |  |                      |  |  |  |       |  |        |  |                  |                     |                  |                     |      |         |    |         |      |         |      |         |    |        |      |        |  |  |  |  |  |  |  |  |

**1. Ошибок нет, работник уложился в сроки**

2. Ошибка в области 1
3. Ошибка в области 2
4. Ошибка в области 3

**Пояснение**

Срок, в который работник должен предоставить авансовый отчет - три рабочих дня после окончания срока, на который выдавались деньги (п. 6.3 Порядка, утв. указанием ЦБ РФ от 11.03.14 № 3210-У). В данном случае срок по внутреннему положению - 5 рабочих дней, - истекает 4 апреля. Плюс у сотрудник есть три рабочих дня, чтобы составить авансовый отчет. Он сделал это 5 апреля, значит уложился в сроки. Ошибки в дате документа нет. В суммах и подписях тоже все верно.

**9. Вправе ли организация на ЕНВД, которая оказывает бытовые услуги, при расчетах наличными после 1 июля 2019 года работать без ККТ?**

**1. Нет, они обязаны использовать ККТ**

2. Да, вмененщики могут работать без кассы и ничего не выдавать взамен чека

3. Да, вправе не использовать ККТ, если по просьбе покупателя выдают другой документ в подтверждение оплаты товара

**Пояснение**

Плательщики ЕНВД, которые оказывают бытовые услуги, до 1 июля 2019 года вправе не использовать кассовый аппарат. С 1 июля такие вмененщики обязаны применять онлайн-кассы.

**10. Сотрудника приняли на работу по срочному трудовому договору для выполнения строительных работ. В договоре прописали, что сотрудник получит 100 000 руб. по факту завершения первого этапа строительства. Как называется такая система оплаты труда?**

1. Повременная
2. Сдельная
- 3. Аккордная**

**Пояснение**

**Правильный ответ:** аккордная. При аккордной системе оплаты труда работник получает фиксированную оплату или премию к окла-

ду по факту выполнения задания. Аккордная система оплаты труда, как правило, устанавливается сотрудникам, которых привлекли для выполнения временного задания (строительства сооружения, ремонтных работ и т. д.). Обычно в таких случаях с сотрудниками заключают срочные трудовые договоры (ст. 59 ТК РФ).

**11. Какой вариант дат для выдачи итоговой зарплаты и аванса не допустим?**

1. 5-го зарплата и 20-го аванс
2. 10-го и 25-го
3. 15-го и 30-го
- 4. 16-го и 31-го**

**Пояснение**

Нельзя выдавать зарплату сотрудникам позже 15-го числа (Федеральный закон от 03.07.2016 № 272-ФЗ). Поэтому, даты 16-е и 31-е не допустимы.

**12. Какой счет в бухгалтерском учете используется для отражения курсовых разниц:**

1. 97
- 2. 69**
3. 91

**Пояснение**

Курсовые разницы учитываются в составе прочих доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» по мере их возникновения (Инструкция к плану счетов).

**13. Компания получила заем в рублях от другой организации сроком на 7 месяцев. Стороны сделки не являются взаимозависимыми организациями. Договор займа не содержит условия об изменении процентной ставки в течение срока действия долгового обязательства. Компания применяет метод начисления. В каком размере компания может включить проценты в расходы в налоговом учете?**

- 1. Исходя из процентной ставки в договоре займа**
2. Исходя из процентной ставки в договоре, не превышающей ставку рефинансирования на дату получения займа, увеличенную в 1,8 раза

3. Исходя из процентной ставки в договоре, не превышающей ставку рефинансирования на конец каждого месяца, увеличенную в 1,8 раза

4. Исходя из процентной ставки в договоре, в размере, не превышающем ставку рефинансирования на конец квартала, увеличенную в 1,8 раза

**Пояснение**

По долговым обязательствам любого вида расходом или доходом признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки, за исключением контролируемых сделок. Если в течение календарного года одна организация уплатила другой проценты по заемным обязательствам на сумму более установленного предела, то сделки между ними будут считаться контролируруемыми и проценты по таким сделкам нужно будет определять в особом порядке.

**14. Индекс потребительских цен повысили. Нужно ли индексировать зарплату?**

1. Да, обязательно

2. Нет, не нужно

3. Нет, если заработная плата работников больше МРОТ

**Пояснение**

Регулярно индексируйте зарплаты, сверяясь с МРОТ и индексами роста потребительских цен. Если сумма оклада и стимулирующих доплат больше МРОТ, но индекс потребительских цен вырос, то оплату труда нужно повысить. Такая обязанность установлена статьей 130 ТК РФ.

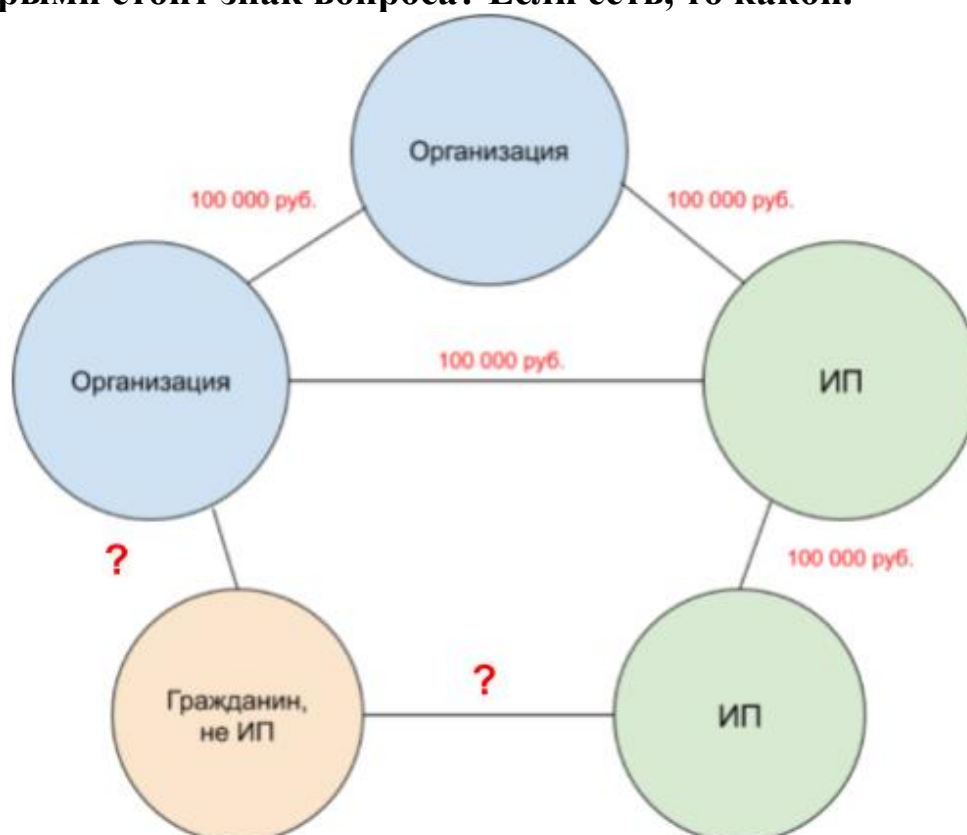
**15. Какие выплаты сотрудникам нужно учитывать для сравнения с федеральным МРОТ, а какие нет?**

1. Оклад
2. Ежемесячные производственные премии
3. Премии за выслугу лет, предусмотренные системой оплаты труда
4. Надбавки за стаж работы по коллективному договору
5. Доплата за сверхурочные работы
6. Районный коэффициент
7. Оплата проезда в командировку

### Пояснение

С МРОТ сравнивайте зарплату, включая в нее все компенсационные и стимулирующие надбавки, которые предусмотрены системой оплаты труда. Районный коэффициент и надбавки за работу на Крайнем Севере во внимание не берите, их вы начисляете уже на зарплату. Данные выводы – в постановлении Конституционного суда от 07.12.2017 № 38-П. Когда сравниваете зарплату с МРОТ, обязательно исключите доплаты, компенсации и надбавки, которые работодатель начисляет за работу сверх нормальной продолжительности. Например, у сотрудника по графику ночные смены – тогда надбавки за работу ночью учитывайте. При этом не принимайте во внимание сверхурочные, доплату за работу в выходные и праздники, а также за совмещение должностей. Такие выводы есть в письме Минтруда от 04.09.2018 № 14-1/ООГ-7353.

16. Изучите схему ниже. Есть ли лимит для случаев, между которыми стоит знак вопроса? Если есть, то какой.



1. 100 000 руб.
2. 150 000 руб.
3. **Лимита нет**

### **Пояснение**

Максимальный размер расчетов наличными равен 100 000 руб. Но он установлен для расчетов между организациями, организацией и индивидуальным предпринимателем, индивидуальными предпринимателями. На расчеты с гражданами ограничения не влияют (п. 6 Указания ЦБ РФ от 07.10.2013 № 3073-У).

**17. Какие четыре документа бухгалтерия обязана выдать любому сотруднику при увольнении.**

1. Оригинал трудовой книжки
2. Выписка из СЗВ-СТАЖ
3. Раздел 3 расчета по страховым взносам
4. Справка о среднем заработке для расчета пособий
5. Справка 2-НДФЛ
6. Справка о среднем заработке для службы занятости
7. Копия приказа об увольнении

### **Пояснение**

При увольнении сотрудника обязательно выдайте ему трудовую книжку, документы по персучету (выписка из СЗВ-СТАЖ, раздел 3 формы РСВ) и справку о среднем заработке для расчета пособий. Справку 2-НДФЛ, справку о среднем заработке для службы занятости, а также любые документы, связанные с работой (приказ об увольнении, приказ о премировании), выдавать по умолчанию не обязательно, но сделайте это по запросу увольняемого.

**18. Предприятие заключило с поставщиком договор поставки материалов на условиях их частичной предоплаты. Материалы необходимы для производственной деятельности, облагаемой НДС. В счет предстоящей поставки продавцу перечислен аванс. В следующем месяце материалы получены и оприходованы на склад. Какой проводкой зачесть сумму предоплаты в счет оплаты поступивших материалов?**

1. ДЕБЕТ 62 субсчет «Расчеты за материалы» КРЕДИТ 62 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
2. ДЕБЕТ 60 субсчет «Расчеты за материалы» КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным»
3. ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 60 субсчет «Расчеты за материалы»

### **Пояснение**

Суммы исполнения обязательств (оплату счетов), перед поставщиками и подрядчиками учитывают по дебету счета 60 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражают обособленно, то есть на отдельном субсчете счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В момент, когда товарно-материальные ценности получены и оприходованы на склад (работы, услуги выполнены), сумму ранее перечисленной предоплаты переводят на другой субсчет счета 60. Такие рекомендации приведены в Инструкции к Плану счетов, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

### **19. На каком счете в бухучете формируют резерв по сомнительным долгам?**

На счете 62

**На счете 63**

На счете 67

### **Пояснение**

Резерв по сомнительным долгам формируйте на счете 63.

### **20. Компания получила заем от российской организации в рублях. Данные организации не являются взаимозависимыми. В каком размере компания может учесть в расходах проценты по займу?**

1. В размере, не превышающем ставку рефинансирования, увеличенную в 1,1 раза

2. В размере, не превышающей ставку рефинансирования, увеличенную в 1,8 раза

**3. В сумме процентов, начисленных согласно условиям договора займа**

### **Пояснение**

Компания может учитывать в расходах проценты по займам, начисленные согласно условиям договора (п. 1 ст. 269 НК РФ).

### **21. Решите задачу. Задолженность ООО «Альфа» перед ООО «Гермес» 72000 руб. Задолженность ООО «Гермес» перед ООО «Альфа» - 39400 руб. Компании произвели взаимозачет. Рассчитайте, какова задолженность ООО «Гермес» перед ООО «Альфа» после взаимозачета?**

Ответ запишите в виде числа



### **Пояснение**

После взаимозачета долг ООО «Альфа» перед ООО «Гермес» составил 32600 руб. (72000 руб. – 39400 руб.). Задолженность ООО «Гермес» перед ООО «Альфа» отсутствует.

### **22. В какой срок по возвращении из командировки работник обязан представить авансовый отчет?**

1. В течение трех календарных дней
2. В течение недели

### **3. В течение трех рабочих дней**

### **Пояснение**

Правильный ответ: В течение трех рабочих дней. Сотрудник, получивший на командировку деньги под отчет, должен представить авансовый отчет. На это работнику отведено три рабочих дня со дня, когда работник вернулся из командировки. Такой срок установлен в пункте 6.3 Указания Банка России и пункте 26 Положения № 749.

### **23. ООО «Сбытсервис» является малым предприятием. В каком порядке нужно учитывать проценты по займам, полученным на финансирование текущих расходов, в бухучете?**

1. включать в состав прочих расходов
2. включать в состав расходов по обычным видам деятельности
3. проценты по займам, связанным с приобретением МПЗ, нужно включать в стоимость этих активов, плату по другим займам надо учитывать как прочие расходы

### **Пояснение**

Компании, в том числе малые предприятия, учитывают проценты по займам в составе прочих расходов (п. 7 ПБУ 15/2008).

### **24. Какая формулировка в назначении платежа для оплаты услуг опасна и может вызвать подозрения у банка?**

1. Оплата за услуги, в том числе НДС
2. Оплата за юридические услуги по договору №25 от 15.05.2018, акт оказанных услуг от 20.05.2018, в том числе НДС

### **Пояснение**

В назначении платежа четко пропишите наименование товаров, работ или услуг, за которые перечисляете оплату. Укажите реквизиты договора, первичных документов или УПД. Если письменный договор не заключен, укажите реквизиты счета на оплату.

**25. Определите, сколько отпускных начислить сотруднику за три календарных дня до отпуска, если он идет в отпуск с 1 июня 2020 года на 14 календарных дней. Расчетный период он отработал полностью. За первые 11 месяцев сумма учитываемых выплат — 500 000 руб., в мае 2020 года сотрудник получит зарплату 30 000 руб. Отпускные нужно начислить и выплатить 29 мая. На момент расчета отпускных вы решили учесть зарплату за последний месяц пропорционально отработанным дням.**

**1. 20904,38**

2. 21483.16

3. 23552.01

**Пояснение**

Отпускные нужно начислить и выплатить 29 мая. К этому моменту зарплата за период с 1 по 28 мая составит 25 000 руб. (30 000 руб. : 18 раб. дн. x 15 дн.) Таким образом, заработок за расчетный период составил 525 000 руб. (500 000 руб. + 25 000 руб.). Средний дневной заработок – 1493,17 руб. (525 000 руб.: 12 мес.: 29,3 дн.). Сумма начисленных отпускных на 29 мая составила 20904,38 руб. (1493,17 руб. × 14 дн.).

**26. Вы перечисляете деньги под отчет командированному сотруднику на его зарплатную карту. Чем вам может грозить отсутствие заявления работника или приказа о выдаче денег?**

1. Ничем не грозит, ни заявление, ни приказ не обязательны

2. Увольнением за ненадлежащее исполнение должностных обязанностей

**3. Налоговики могут посчитать, что работник получил не подотчетный аванс, а доход, с которого надо удержать НДФЛ**

**Пояснение**

Правильный ответ: Налоговики могут посчитать, что работник получил не подотчетный аванс, а доход, с которого надо удержать НДФЛ. Составляйте заявления и распорядительные документы и в том случае, когда выдаете деньги под отчет на зарплатные карты. Иначе налоговики и банк могут решить, что это не подотчетные, а другие доходы, и потребовать с них НДФЛ.

**27. Проставьте в правильном порядке этапы для безопасного депремирования сотрудника? Нажмите на вариант ответа и перетащите его в нужное место.**

**1. Составить служебную записку руководителю о фактах отказа**

**2. Собрать документы, которые подтверждают отказ выплаты**

**3. Издать приказ руководителя о лишении премии**

**4. Посмотреть условия для лишения премий в Положении об оплате труда**

#### **Пояснение**

Чтобы не пришлось спорить с сотрудником в суде, безопаснее указать причины лишения премии в приказе и приложить к нему документы, которые обосновывают такое решение. Например, служебную записку руководителя подразделения.

**28. Возможен ли взаимозачет в одностороннем порядке, если в одном случае обязательствами выступают деньги, а в другом – натуральные единицы?**

**1. Нет, эти требования неоднородны**

**2. Да, в любом случае**

**3. Да, если срок исполнения встречного однородного требования уже наступил**

#### **Пояснение**

Неоднородные требования нельзя взаимозачесть. Такими будут считаться требования, если в одном случае обязательствами выступают деньги, а в другом – натуральные единицы. Допустим, нельзя зачесть обязательство в деньгах и долг по договору мены или обязательство по отгрузке товаров. По этой же причине рискованно зачитывать между собой долги в разной валюте.

**29. Рассчитайте сумму отпускных. Сотрудник идет в отпуск с 6 мая 2020 года на 20 календарных дней. Средний месячный фактический заработок за 12 месяцев расчетного периода, исходя из которого посчитали отпускные, составил 11 205 руб. Учитывайте действующий МРОТ.**

**1. 7699,6**

**2. 8279,8**

**3. 9316,5**

### **Пояснение**

С 1 января 2020 года федеральный МРОТ составляет 11 130 руб. Средний месячный заработок в расчетный период у работника равен 11205 руб, значит не достигает величины МРОТ. Определяем средний дневной заработок исходя из МРОТ:  $11\ 130 \text{ руб.} : 29,3 \text{ дн./мес.} = 413,99 \text{ руб./дн.}$  Итоговая сумма отпускных исходя из МРОТ:  $413,99 \text{ руб./дн.} \times 20 \text{ дн.} = 8279,8 \text{ руб.}$

**30. Сотрудник трудится в компании с февраля 2012 года. С 21 июля 2019 года он идет в отпуск. Какой расчетный период для расчета отпускных?**

1. С февраля 2012 года по декабрь 2018 года
2. С января по декабрь 2018 года
- 3. С 1 июля 2018 года по 30 июня 2019 года**

### **Пояснение**

Правильный ответ: С 1 июля 2018 года по 30 июня 2019 года  
Расчетный период для начисления отпускных — это 12 календарных месяцев, предшествующих отпуску (ч. 3 ст. 139 ТК РФ). Поскольку сотрудник работает в компании с 2012 года, у него есть отработанные 12 месяцев полностью. Раз он идет с 21 июля 2019 года в отпуск, то расчетным периодом будет время с 1 июля 2018 года по 30 июня 2019 года.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные средства и их источники, а также доходы и расходы организации.

Целью дисциплины «Бухгалтерский учет» является изучение основных положений нормативного регулирования и методов бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также получение целостного представления о взаимосвязи учета и других аспектов хозяйственной деятельности организаций.

В пособии с учетом новых нормативных документов излагаются основные вопросы программы дисциплины «Бухгалтерский учет». Издание окажет эффективную помощь в получении теоретических знаний и необходимых практических навыков. Материал представлен в систематизированном виде. Приведено большое количество схем, дающих наглядное представление о рассматриваемом предмете, многие сведения даны в удобной табличной форме. Решение сквозной задачи в конце пособия призвано систематизировать приобретенные знания и умения в процессе изучения дисциплины.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации
2. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997
5. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»
6. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. (утв. приказом Министерства финансов России от 18.04.2018 № 83н)

7. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное Министерством финансов СССР 29.07.1983 № 105

8. Письмо Министерства финансов России от 24.07.1992 № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях»

9. Приказ Министерства финансов России от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»

10. Приказ Министерства финансов России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»

11. Приказ Министерства финансов России от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов»

12. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации»

13. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 № 106н

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 24.10.2008 № 116н

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденное приказом Министерства финансов России от 27.11.2006 № 154н.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.07.1999 № 43н

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально - производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Министерства финансов России от 09.06.2001 № 44н

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Министерства финансов России от 30.03.2001 № 26н

20. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденное приказом Министерства финансов России от 25.11.1998 № 56н

21. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденное приказом Министерства финансов России от 13.12.2010 № 167н

22. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.05.1999 № 32н

23. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.05.1999 № 33н

24. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 29.04.2008 № 48н

25. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010, утвержденное приказом Министерства финансов России от 08.11.2010 № 143н

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Министерства финансов России от 16.10.2000 № 92н

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Министерства финансов России от 27.12.2007 № 153н

28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 № 107н

29. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденное приказом Министерства финансов России от 02.07.2002 № 66н

30. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденное приказом Министерства финансов России от 19.11.2002 № 115н

31. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Министерства финансов России от 19.11.2002 № 114н

32. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденное приказом Министерства финансов России от 10.12.2002 № 126н

33. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденное приказом Министерства финансов России от 24.11.2003 № 105н

34. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 № 106н

35. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утвержденное приказом Министерства финансов России от 28.06.2010 № 63н

36. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утвержденное приказом Министерства финансов России от 02.02.2011 № 11н

37. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2011 № 125н

38. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства финансов России от 31.10.2000 № 94н

39. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов России от 13.06.1995 № 49

40. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Министерства финансов России от 28.12.2001 № 119н

41. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Министерства финансов России от 26.12.2002 № 135н

42. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденные приказом Министерства финансов России от 20.05.2003 № 44н.

43. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов России от 13.10.2003 № 91н

44. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденные приказом Министерства финансов России от 21.03.2000 № 29н

45. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденные приказом Министерства финансов России от 21.12.1998 № 64н



46. Постановление ФКЦБ РФ от 16.07.2003 № 03-33/пс «Об утверждении положения о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ»

## РЕКОМЕНДАТЕЛЬНЫЙ БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Н.П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2020. — 584 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — [www.dx.doi.org/10.12737/11356](http://www.dx.doi.org/10.12737/11356). - ISBN 978-5-16-011053-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1043832> (дата обращения: 12.02.2021).

2. Мизиковский, Е. А. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2019. — 624 с. (Бакалавриат). - ISBN 978-5-9776-0310-2. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1009281> (дата обращения: 12.02.2021).

3. Мельникова, Л. А. Бухгалтерский учет финансовых резервов и оценочных обязательств : монография / Л.А. Мельникова, А.М. Петров. — Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2019. — 96 с. — (Научная книга). - ISBN 978-5-9558-0402-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1002090> (дата обращения: 12.02.2021).

4. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / Ю. А. Бабаев, Л. Г. Макарова, А. М. Петров ; под ред. Ю. А. Бабаева. — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2019. — 463 с. - ISBN 978-5-9558-0388-3. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1005479> (дата обращения: 12.02.2021).

5. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебно-практическое пособие / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Макаренко, И.А. Кислая, Н.А. Андреева и др. - М.:ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2021. - 1032 с.: ISBN 978-5-369-01862-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1204597> (дата обращения: 12.02.2021).

6. Петров, А. М. Бухгалтерский финансовый учет. Практикум : учеб. пособие / А.М. Петров. - М. : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2018. - 280 с. - ISBN 978-5-9558-0456-9.

7. Пономарева, Л. В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету и финансовому анализу (сквозная задача): Учебное пособие / Пономарева Л.В., Стельмашенко Н.Д. - М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2019. - 287 с. - ISBN 978-5-9558-0420-0.

# ПРИЛОЖЕНИЕ

Приложение № 1  
к Приказу Министер-  
ства финансов Россий-  
ской Федерации  
от 02.07.2010 № 66н  
(в ред. Приказов Мин-  
фина России  
от 05.10.2011 № 124н,  
от 06.04.2015 № 57н, от  
06.03.2018 № 41н, от  
19.04.2019 № 61н)

Формы  
бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

## Бухгалтерский баланс

на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организа-  
ция \_\_\_\_\_

Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_

Вид экономиче-  
ской  
деятельности \_\_\_\_\_

Организационно-правовая форма/форма соб-  
ственности \_\_\_\_\_

Единица измерения: тыс. руб.

Местонахождение (адрес) \_\_\_\_\_

Форма по ОКУД \_\_\_\_\_  
Дата (число, месяц, год) \_\_\_\_\_

по ОКПО \_\_\_\_\_

ИНН \_\_\_\_\_

по  
ОКВЭД \_\_\_\_\_

2

по  
ОКОПФ/ОКФС \_\_\_\_\_

по ОКЕИ \_\_\_\_\_

| Коды |         |
|------|---------|
|      | 0710001 |
|      |         |
|      |         |
|      |         |
|      |         |
|      |         |
|      | 384     |

Бухгалтерская отчетность подлежит обязатель-  
ному аудиту

ДА

НЕ  
Т

Наименование аудиторской организации/фамилия, имя, отчество  
(при наличии)  
индивидуального аудитора \_\_\_\_\_

Идентификационный номер налогоплательщика  
аудиторской организации/индивидуального аудитора  
Основной государственный регистрационный номер  
аудиторской организации/индивидуального аудитора

ИНН \_\_\_\_\_  
ОГРН/  
ОГРНИП \_\_\_\_\_

|  |
|--|
|  |
|  |

| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>                       | На _____<br>20__ г. <sup>3</sup> | На 31 декабря<br>20__ г. <sup>4</sup> | На 31 декабря<br>20__ г. <sup>5</sup> |
|------------------------|--|----------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
|                        | <b>АКТИВ</b>   |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                              |                                  |                                       |                                       |
|                        | Нематериальные активы                                      |                                  |                                       |                                       |
|                        | Результаты исследований и разработок                       |                                  |                                       |                                       |
|                        | Нематериальные поисковые активы                            |                                  |                                       |                                       |
|                        | Материальные поисковые активы                              |                                  |                                       |                                       |
|                        | Основные средства  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Доходные вложения в материальные ценности                  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Финансовые вложения  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Отложенные налоговые активы                                |                                  |                                       |                                       |
|                        | Прочие внеоборотные активы                                 |                                  |                                       |                                       |
|                        | Итого по разделу I   |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>                                |                                  |                                       |                                       |
|                        | Запасы   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Дебиторская задолженность                                  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) |                                  |                                       |                                       |
|                        | Денежные средства и денежные эквиваленты                   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Прочие оборотные активы                                    |                                  |                                       |                                       |
|                        | Итого по разделу II  |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>БАЛАНС</b>  |                                  |                                       |                                       |

| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>                                   | На _____<br>20__ г. <sup>3</sup> | На 31 декабря<br>20__ г. <sup>4</sup> | На 31 декабря<br>20__ г. <sup>5</sup> |
|------------------------|--|----------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
|                        | <b>ПАССИВ</b>  |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ<sup>6</sup></b>                              |                                  |                                       |                                       |
|                        | Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) |                                  |                                       |                                       |
|                        | Собственные акции, выкупленные у акционеров                            | )                                | )                                     | )                                     |
|                        | Переоценка внеоборотных активов  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Добавочный капитал (без переоценки)                                    |                                  |                                       |                                       |
|                        | Резервный капитал  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)                           |                                  |                                       |                                       |
|                        | Итого по разделу III   |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>                                  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Заемные средства   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Отложенные налоговые обязательства                                     |                                  |                                       |                                       |
|                        | Оценочные обязательства  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Прочие обязательства   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Итого по разделу IV  |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>                                  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Заемные средства   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Кредиторская задолженность   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Доходы будущих периодов  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Оценочные обязательства  |                                  |                                       |                                       |
|                        | Прочие обязательства   |                                  |                                       |                                       |
|                        | Итого по разделу V   |                                  |                                       |                                       |
|                        | <b>БАЛАНС</b>  |                                  |                                       |                                       |

Руководитель

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

“ ”

20 г.

\_\_\_\_\_

#### Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

(в ред. Приказов Минфина России  
от 06.04.2015 № 57н, от 06.03.2018 № 41н,  
от 19.04.2019 № 61н)

**Отчет о финансовых результатах**

за \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организа-  
ция \_\_\_\_\_

Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_

Вид экономиче-  
ской

деятельности \_\_\_\_\_

Организационно-правовая форма/форма соб-  
ственности \_\_\_\_\_

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

по ОКПО

ИНН

по  
ОКВЭД

2

по  
ОКОПФ/ОКФС

по ОКЕИ

Коды

0710002

384

Единица измерения: тыс. руб.

| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>         | За _____<br>20__ г. <sup>3</sup> | За _____<br>20__ г. <sup>4</sup> |
|------------------------|--|----------------------------------|----------------------------------|
|                        | Выручка <sup>5</sup>                         |                                  |                                  |
|                        | Себестоимость продаж                         | ( )                              | ( )                              |
|                        | Валовая прибыль (убыток)                     |                                  |                                  |
|                        | Коммерческие расходы                         | ( )                              | ( )                              |
|                        | Управленческие расходы                       | ( )                              | ( )                              |
|                        | Прибыль (убыток) от продаж                   |                                  |                                  |
|                        | Доходы от участия в других орга-<br>низациях |                                  |                                  |
|                        | Проценты к получению                         |                                  |                                  |
|                        | Проценты к уплате                            | ( )                              | ( )                              |
|                        | Прочие доходы                                |                                  |                                  |
|                        | Прочие расходы                               | ( )                              | ( )                              |
|                        | Прибыль (убыток) до налогооб-<br>ложения     |                                  |                                  |
|                        | Налог на прибыль <sup>7</sup>                |                                  |                                  |
|                        | в т.ч.<br>текущий налог на прибыль           | ( )                              | ( )                              |
|                        | отложенный налог на прибыль                  |                                  |                                  |
|                        | Прочее                                       |                                  |                                  |
|                        | Чистая прибыль (убыток)                      |                                  |                                  |

| Пояснения <sup>1</sup> | Наименование показателя <sup>2</sup>   | За _____<br>20 ____ г. <sup>3</sup> | За _____<br>20 ____ г. <sup>4</sup> |
|------------------------|--|-------------------------------------|-------------------------------------|
|                        | Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода                |                                     |                                     |
|                        | Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода                                |                                     |                                     |
|                        | Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода <sup>7</sup> |                                     |                                     |
|                        | Совокупный финансовый результат периода <sup>6</sup>   |                                     |                                     |
|                        | Справочно<br>Базовая прибыль (убыток) на акцию   |                                     |                                     |
|                        | Разводненная прибыль (убыток) на акцию   |                                     |                                     |

Руководитель

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

“ \_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода, Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода".
7. Отражается расход (доход) по налогу на прибыль.

*Учебное издание*

**БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ**

Автор-составитель  
ГУБЕРНАТОРОВ Алексей Михайлович

Учебное пособие

*Издается в авторской редакции*

Подписано в печать 24.02.21.  
Формат 60×84/16. Усл. печ. л. 23,25. Тираж 50 экз.

Заказ

Издательство

Владимирского государственного университета  
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых.  
600000, Владимир, ул. Горького, 87.