



Е. В. Ельцова И. Ю. Верчагина И. П. Колечкина

БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ. ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ КУРС

Учебное пособие



Белово 2022

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева» филиал в г. Белово

Е. В. Ельцова И. Ю. Верчагина И. П. Колечкина

**БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ.
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ КУРС**

Учебное пособие

Белово 2022

УДК 336.6; 657; 346.6(075.8)

Рецензенты:

Затепякин О. А. – д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры менеджмента и отраслевой экономики ФГБУ ВО «Сибирский государственный индустриальный университет» (СибГИУ).

Скрипникова Г. В. – канд. экон. наук, доцент кафедры экономических наук и информационных технологий Беловского филиала КемГУ.

Ельцова, Е. В. Бухгалтерский (финансовый) учет. Теоретический курс : учебное пособие / Е. В. Ельцова, И. П. Колечкина, И. Ю. Верчагина ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева, филиал в г. Белово. – Белово, 2022. – 238 с. – ISBN 978-5-00137-308-7. – Текст : непосредственный.

В пособии рассматриваются основополагающие принципы и категории бухгалтерского учета, адекватные современному уровню развития предмета. Цель – максимально облегчить обучающемуся изучение теоретических и методологических положений бухгалтерского учета, осмысление его сущности, роли и места в системе управления, овладение основными учетными понятиями и умением применять их в практической деятельности.

Пособие рекомендовано для обучающихся по направлению экономика, магистрантам, специалистам, работникам бухгалтерских служб.

Печатается по решению учебно-методической комиссии по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» Кузбасского государственного технического университета имени Т. Ф. Горбачева, филиала в г. Белово.

УДК 336.6; 657; 346.6(075.8)

© Кузбасский государственный
технический университет
имени Т. Ф. Горбачева,
филиал в г. Белово, 2022

© Ельцова Е. В.,
Колечкина И. П.,
Верчагина И. Ю., 2022

ISBN 978-5-00137-308-7

ПРЕДИСЛОВИЕ

Следует напомнить, что обязанность вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность по регламентированным требованиям определена на законодательном уровне в Российской Федерации и возложена на все предприятия и организации вне зависимости от их организационно-правовой формы и отрасли экономики, в которой они функционируют. Для бухгалтеров в современных реалиях также необходимо знание международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), на которые в достаточно близкой перспективе запланирован переход российских организаций в связи с мировыми интеграционными процессами.

Реформа бухгалтерского учета в стране продолжается около двух десятилетий. Декларативная цель – приблизить отечественные правила ведения бухгалтерского учета к международным. За это время введен в действие ряд новых бухгалтерских стандартов в большей или меньшей степени соответствующих Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В рамках концепции реформирования бухгалтерского учета в РФ очередной этап связан с вступлением в силу с 2013 года Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, которым в первую очередь руководствуются учетные работники в своей профессиональной деятельности, опираясь на нормативные положения, регулирующие порядок ведения документации, учетных регистров и составления форм отчетности. Бухгалтерский учет заключается в документальном отражении и систематизации фактов финансово-хозяйственной деятельности, результаты которых, представленные в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, служат аналитической базой для принятия управленческого решения и повышения эффективности управления. Универсальность показателей бухгалтерской информации позволяет анализировать активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и финансовые результаты деятельности организаций на отраслевом и межотраслевом уровнях, а также по отчетным периодам.

Современный бухгалтер перестает быть просто учетным работником, он начинает работать аналитиком на будущее, чтобы предотвратить отрицательные результаты хозяйствования. Контрагент не даст согласия на сделку, не подпишет первичный документ еще на стадии заключения договора, если это приведет к убытку.

Предотвращение отрицательных результатов – это будущее направление бухгалтерского учета: мы не знаем, каков будет результат, что происходит сейчас, но планируем как минимум до конца отчетного периода. Чтобы научиться этому, бухгалтеру нужна профессиональная подготовка и профессиональное суждение. Возрастает спрос на профессионалов, которые умеют быстро отследить и освоить нововведения.

В 2021 году начал действовать новый федеральный стандарт бухгалтерского учета – ФСБУ 5/2019 «Запасы». Это первый свод правил, представленный именно как стандарт, а не как положение (введен в действие взамен ПБУ 5/01). Бухгалтерам необходимо перестроиться и научиться применять на практике. Также в 2021 год принес изменения форм налоговых деклараций, путевых листов, порядка работы с ЭЛН. Продолжается активнейшее внедрение новых технологий: ЭДО с контрагентами, виртуальные первичные учетные документы, электронная подпись.

В ближайшие годы предстоит очередное масштабное обновление федеральных бухгалтерских стандартов (таблица 1).

Таблица 1

Таблица действующих в 2022 году ПБУ и ФСБУ

Номер ПБУ	Наименование ПБУ	Приказ Минфина	Последнее изменение
без номера	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ	№ 34н от 29.07.1998	№ 74н от 11.04.2018
ПБУ 1/2008	Учетная политика организации	№ 106н от 06.10.2008	№ 69н от 28.04.2017
ПБУ 2/2008	Учет договоров строительного подряда	№ 116н от 24.10.2008	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	№ 154н от 27.11.2006	№ 180н от 09.11.2017
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	№ 43н от 06.07.1999	№ 142н от 08.11.2010
ФСБУ 5/2019	Запасы	№ 180н от 15.11.2019	№ 180н от 15.11.2019
ФСБУ 6/2020	Основные средства	№ 204н от 17.09.2020	
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	№ 56н от 25.11.1998	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 8/2010	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	№ 167н от 13.12.2010	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 9/99	Доходы организации	№ 32н от 06.05.1999	№ 57н от 06.04.2015

Номер ПБУ	Наименование ПБУ	Приказ Минфина	Последнее изменение
ПБУ 10/99	Расходы организации	№ 33н от 06.05.1999	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 11/2008	Информация о связанных сторонах	№ 48н от 29.04.2008	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 12/2010	Информация по сегментам	№ 143н от 08.11.2010	№ 143н от 08.11.2010
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	№ 92н от 16.10.2000	№ 115н от 18.09.2006
ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов	№ 153н от 27.12.2007	№ 64н от 16.05.2016
ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	№ 107н от 06.10.2008	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности	№ 66н от 02.07.2002	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	№ 115н от 19.11.2002	№ 64н от 16.05.2016
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	№ 114н от 19.11.2002	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	№ 126н от 10.12.2002	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	№ 105н от 24.11.2003	№ 116н от 18.09.2006
ПБУ 21/2008	Изменения оценочных значений	№ 106н от 06.10.2008	№ 132н от 25.10.2010
ПБУ 22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности	№ 63н от 28.06.2010	№ 57н от 06.04.2015
ПБУ 23/2011	Отчет о движении денежных средств	№ 11н от 02.02.2011	№ 11н от 02.02.2011
ПБУ 24/2011	Учет затрат на освоение природных ресурсов	№ 125н от 06.10.2011	№ 125н от 06.10.2011
25/2018	Бухгалтерский учет аренды	№ 208н от 16.10.2018	
26/2020	Капитальные вложения	№ 204н от 17.09.2020	
27/2021	Документы и документооборот в бухгалтерском учете	№ 62н от 16.04.2021	

Бухгалтер, который хочет остаться на плаву, и, более того, стать успешным, востребованным на рынке труда специалистом, должен быть готов учиться. Новые компетенции будут способство-

вать профессиональному развитию, а кроме того, помогут предотвратить профессиональное выгорание.

Настоящее учебное пособие рассчитано на обучающихся по специальности «Экономическая безопасность». Краткий конспект курса лекций по дисциплине «Бухгалтерский (финансовый) учет» содержит краткое, обобщенное изложение теоретических основ организации бухгалтерского учета в коммерческих организациях РФ. Он базируется на законодательных актах, современных концепциях и правилах бухгалтерского учета по состоянию на 01.01.2022.

В пособии рассматриваются основополагающие принципы и категории бухгалтерского учета, адекватные современному уровню развития предмета. Цель – максимально облегчить обучающемуся изучение теоретических и методологических положений бухгалтерского учета, осмысление его сущности, роли и места в системе управления, овладение основными учетными понятиями и умением применять их в практической деятельности. Пособие рекомендовано также для обучающихся по направлению экономика, магистрантам, специалистам, работникам бухгалтерских служб.

Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЕТА

Тема 1. Предмет, объекты, цели и концепции финансового учета, система его нормативного регулирования

Основные вопросы:

1. Организация бухгалтерского учета, права и обязанности главного бухгалтера.
2. Предмет и метод бухгалтерского учета.
3. Документы, регулирующие бухгалтерский учет, учетная политика организации.

1. Организация бухгалтерского учета, права и обязанности главного бухгалтера

Согласно Федеральному закону РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ № 402), бухгалтерский учет – это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерский учет подразделяется на финансовый (внешняя, официальная отчетность), налоговый (налоговая отчетность) и управленческий (внутренняя, конфиденциальная учетная информация).

Основополагающие принципы организации бухгалтерского учета:

– принцип денежного измерения: в бухгалтерском учете отражается информация в денежном выражении; в учете могут использоваться и не денежные показатели в том случае, если они позволяют более углубленно понять денежные данные [1];

– принцип обособленного предприятия провозглашает юридическую самостоятельность организации – первого лица по отношению к его владельцу (второму лицу); Бухгалтерский учет рассматривается как микроуровневая информационная модель хозяйственной единицы (на уровне предприятия). Банковские счета организаций (предприятий) и их владельцев обособлены и не пересекаются [1];

– принцип непрерывности учета: бухгалтерский учет ведется с момента возникновения организации вплоть до ее ликвидации без

пропусков и изъятий. Бухгалтерское наблюдение носит непрерывный и сплошной характер [1];

- принцип действующего предприятия, или принцип продолжения деятельности: допущение в бухгалтерском учете, что предприятие будет работать на протяжении неопределенно-длительного периода времени;

- принцип учета по себестоимости: направлен на обоснование применяемых в учете стоимостных оценок;

- принцип двойственности: обосновывает фундаментальное бухгалтерское уравнение, увязывающее имущество предприятия (активы) с источниками его образования (пассивы);

- принципы выявления финансовых результатов деятельности организации: принцип учетного периода; принцип осторожности в оценке, или принцип бухгалтерского консерватизма; принцип реализации; принцип соответствия или увязки доходов и расходов;

- принцип последовательности (постоянства) в методах учета: предполагает использование выбранных методов учета в течение всего отчетного периода, а по возможности – и более длительного периода;

- принцип существенности: позволяет определить влияние показателей стоимости отдельных объектов наблюдения на финансовые результаты. Принципы последовательности и существенности направлены на обоснование учетной политики предприятия;

- принцип доброкачественности информации: ориентирует на обеспечение ее достоверности, адекватно отображающей финансовое положение организации.

Для ведения учета и описания различных процессов, происходящих в организации, используются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители применяются для учета соответствующих объектов учета в физических единицах:

- масса (килограммы, тонны);
- длина (сантиметры, метры);
- объем (литры, кубические метры);
- количество (штуки).

Выбирают их в зависимости от свойств учитываемых объектов учета.

При этом каждый объект учета учитывается отдельно, в собственном ему измерителе, т. к. арифметические действия (сложение, вычитание) можно производить только в отношении одной и той же единицы измерения.

В ряде случаев для правильного подсчета работы используют комбинированные натуральные измерители (например, работа транспорта учитывается в тонно-километрах).

Главным образом в натуральных измерителях учитывают материальные ценности и объем выполненных работ.

Трудовые измерители предназначены для измерения и исчисления рабочего времени, затраченного на выполнение той или иной работы, и выражены в разных единицах времени – минутах, часах, днях, месяцах и т. п.

Данный измеритель показывает только количество рабочего времени или количество труда.

В основе денежного лежат натуральные и трудовые измерители, с которыми он тесно связан. Например, общее количество тех или иных объектов по определенной цене (за штуку, за килограмм и т. п.) исчисляется в общей денежной сумме. Тем самым достигается отражение в учете всех средств хозяйства не только по их видам, но и в обобщенной совокупности, а хозяйственной деятельности – не только по отдельным процессам, но и в целом. Денежный измеритель является обобщающим показателем, позволяющим сравнивать данные о размерах имущества организации, себестоимости продукции, результатах финансовой деятельности и т. д.

Денежный измеритель обеспечивает использование учета для планирования, управления и контроля хозяйственной деятельности организации.

В бухгалтерском учете применяются все виды учетных измерителей, но самую важную роль играют денежные как обобщающие.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, служащими первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, только если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Таким образом, в первичных учетных документах измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении являются одним из обязательных реквизитов.

Для того, чтобы правильно записывать учетные измерители в первичную документацию, необходимо использовать Общероссийский классификатор единиц измерения ОК 015-94 (МК 002-97), утвержденный Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 366, предназначенный для решения задач количественной оценки технико-экономических и социальных показателей в целях осуществления государственного учета и отчетности, анализа и прогнозирования развития экономики, обеспечения международных статистических сопоставлений, осуществления внутренней и внешней торговли, государственного регулирования внешнеэкономической деятельности и организации таможенного контроля. Объектами классификации в ОКЕИ являются единицы измерения, используемые в этих сферах деятельности.

Единицы измерения в ОКЕИ разбиты на семь групп:

- 1) единицы длины;
- 2) единицы площади;
- 3) единицы объема;
- 4) единицы массы;
- 5) технические единицы;
- 6) единицы времени;
- 7) экономические единицы.

Действие Федерального закона «О бухгалтерском учете» [1] распространяется на следующие экономические субъекты:

- коммерческие и некоммерческие организации;

- государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- Центральный банк РФ;
- индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой;
- находящиеся на территории РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет, если иное не установлено Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Так, бухгалтерский учет могут не вести:

- индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством;
- находящиеся на территории РФ филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 08.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково», вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, установленные для субъектов малого предпринимательства.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта. Если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся

частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета.

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

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

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

Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, с которым заключен трудовой договор и отвечающего требованиям, перечисленным выше.

Главный бухгалтер кредитной организации должен отвечать требованиям, установленным Центробанком РФ. В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

– данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

– объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет, как и любая другая дисциплина, имеет собственный предмет, объекты наблюдения и характерные для него специфические приемы и методы регистрации, сбора, обработки, накопления и передачи данных пользователям.

Предметом бухгалтерского учета выступают только те составляющие производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, которые могут быть описаны бухгалтерской (финансовой) информацией.

Объектами (предметом) бухгалтерского учета экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни (сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и/или движение денежных средств); активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

По составу и размещению имущество (средства) подразделяется на следующие группы: основные средства, нематериальные активы, долгосрочные финансовые вложения, оборотные активы (запасы, затраты, дебиторская задолженность, денежные средства).

По источникам образования и целевому назначению капитал делится на собственный капитал и привлеченный (заемный) капитала.

Основу хозяйственной деятельности предприятия составляют три хозяйственных процесса: заготовление (снабжение), производство (оказание услуг) и продажа.

Метод бухгалтерского учета – это совокупность правил и технических приемов, при помощи которых решаются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом. Обычно выделяют семь основных элементов бухгалтерской системы: документирование, инвентаризация, стоимостная (денежная) оценка, счета, двойная запись, балансовое обобщение, отчетность.

1) Документирование – способ первичного отражения влияния свершившихся хозяйственных фактов на состояние объектов бухгалтерского наблюдения. Первичные документы составляются на каждую операцию или однородные группы операций.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [1] отменил требования к унификации документов. Формы первичных документов утверждаются руководителем организации. При этом необходимо, чтобы первичный документ содержал перечень обязательных реквизитов (наименование документа; дата составления документа; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; величина натурального и/или денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должности одного или более лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за правильность оформления сделки либо свершившегося события; подписи должностных лиц). Первичный документ может быть составлен на бумажном носителе и/или в виде электронного документа, подписанного ЭЦП.

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, со-

ставивших 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 первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством РФ, включаются в документы бухгалтерского учета.

2) Инвентаризация (от лат. *inventarium* – нахожу, обнаруживаю опись имущества) – один из обязательных приемов бухгалтерского учета, проведение которого в РФ регламентируется законодательными и нормативными актами. Инвентаризации подлежат активы и обязательства. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательной инвентаризации.

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством РФ, федеральными и отраслевыми стандартами. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

3) Стоимостная оценка – способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе. Для формирования бухгалтерской информационной модели вся совокупность элементов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности: активы, капитал собственника, обязательства, хозяйственные и финансовые процессы, финансовые результаты – должна быть оценена в едином (обобщающем) измерителе, в качестве которого принят денежный. Бухгалтерское наблюдение охватывает только те объекты, которые поддаются стоимостной оценке, а сам бухгалтерский учет представляется стоимостным учетом. Цель оценки – определение фактической себестоимости свершившегося хозяйственного факта. Разновидностью оценки считается калькуляция – исчисление себестоимости единицы продукции на основе учета.

4) Бухгалтерские счета – способ экономической группировки объектов наблюдения, позволяющий отразить не только начальное и конечное состояние, но и сами изменения, происходящие с объектами учета в результате свершившихся хозяйственных фактов. Бухгалтерские счета – важнейший элемент бухгалтерской информационной системы, инструмент ее моделирования.

5) Калькуляция (от лат. *calculatio* – счет, подсчет) – определение затрат в стоимостной (денежной) форме на производство единицы или группы единиц изделий, или на отдельные виды производств. Калькуляция дает возможность определить плановую или фактическую себестоимость объекта или изделия и является основой для их оценки. В строительных организациях оценка и калькуляция используется для объектов бухгалтерского учета в денежном выражении.

6) Двойная запись – метод отражения хозяйственных операций в системе бухгалтерских счетов. Влияние хозяйственных фактов на финансовое положение организаций (предприятий) в бухгалтерской информационной модели учитывается дважды: один раз по дебету одного или нескольких счетов, другой – по кредиту одного или нескольких счетов. Суммы дебетового и кредитового оборотов по каждой операции всегда равны между собой.

7) Балансовое обобщение позволяет сопоставить имущество предприятия (его активы) с источниками его образования (капитал собственника и обязательства), исчисленными в стоимостном выражении на определенную дату (как правило, на конец отчетного периода или в специально предусмотренных случаях). Балансовое уравнение сопоставляет экономическое содержание учета (что учитывается) и юридический его аспект (за счет каких источников появилось у организации имущество). Обе оценки представлены в балансе в равновеликих суммах.

8) Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, о финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

3. Документы, регулирующие бухгалтерский учет, учетная политика организации

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта.

Так, федеральные стандарты устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту РФ для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

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

- 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 и др.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядок его применения утверждаются нормативным правовым актом Центробанка РФ.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе и могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, 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.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения ими бухгалтерского учета. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете», совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

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

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодатель-

ством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

- изменение требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

Методологические основы формирования и утверждения учетной политики определены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/2008)», утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 27.04.2012).

Контрольные вопросы по теме 1

1. Перечислите основополагающие принципы бухгалтерского учета.
2. Назовите измерители бухгалтерского учета, по какому принципу они выбираются в учете.
3. Перечислите обязательные реквизиты первичных учетных документов.
4. Каким нормативным документом необходимо руководствоваться при выборе измерителей бухгалтерского учета для решения задач количественной оценки технико-экономических и социальных показателей.
5. Перечислите ряд требований, предъявляемых к главному бухгалтеру экономического субъекта.

Тема 2. Бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности

Основные вопросы:

1. Бухгалтерский баланс.
2. Формы бухгалтерской отчетности.

1. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс – это способ обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия и их источников на определенную дату в стоимостном измерении. Он предназначен для отражения финансового положения экономического субъекта на конкретные моменты времени.

Термин «баланс» употребляется в качестве символа равновесия (от лат. *bilanx* – имеющий две весовые чаши и фр. *balance* – весы). Общая идея применения балансового метода состоит в выравнивании суммарного значения показателей, записанных в левой и правой сторонах уравнения.

Балансовое обобщение информации позволяет выявить финансово-имущественное положение экономического субъекта. Это достигается за счет двойственной группировки объектов бухгалтерского наблюдения:

- по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной деятельности и финансовой деятельности (экономическое содержание балансового уравнения);
- по источникам образования имущества предприятия (юридический подход).

В бухгалтерском балансе находят свое отражение две совокупности данных: чем располагает предприятие (имущество, классифицированное по функциональным признакам) и за счет каких источников появилось данное имущество (капитал собственный и привлеченный). В бухгалтерском учете существует множество видов балансов, которые различаются в зависимости от цели их составления.

Балансовые статьи делятся на основные и регулирующие. Основные – это статьи, отражающие неубывающие показатели оценки объектов бухгалтерского наблюдения. Регулирующие – это статьи, уточняющие величину оценки основных статей.

Объекты в современном российском балансе отражаются только по остаточной стоимости.

Основным элементом бухгалтерского баланса (единицей отражаемой в нем информации) считается балансовая статья (строка). Балансовая статья соответствует показателю (на начало или конец отчетного периода), характеризующему отдельные виды экономических ресурсов (активы) и источников их образования (капитал собственника и привлеченный капитал или обязательства).

В мировой практике применяются две формы бухгалтерского баланса: горизонтальная и вертикальная. При горизонтальной форме активы показываются в левой части баланса, а пассивы – в правой. Вертикальная форма баланса предполагает последовательное расположение балансовых статей (в столбик): сначала статьи, характеризующие актив, далее статьи пассива.

В российском учете, исходя из распространенного варианта уравнения бухгалтерского учета, вытекающего из принципа двойственности $\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}$, все балансовые статьи, отображающие объекты бухгалтерского наблюдения, распределены на двух противоположных сторонах: слева – активы; справа – источники собственных средств и обязательств.

В действующей терминологии в российском учете левая сторона баланса – Актив, правая – Пассив. Актив баланса отражает состав и размещение хозяйственных средств, пассив – источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение.

Балансовые статьи объединяются в группы, а группы – в разделы.

В активе баланса содержатся два раздела: внеоборотные активы; оборотные активы.

Первый раздел объединяет группы долгосрочных активов: нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы.

Второй раздел состоит из текущих активов, которые сформированы в отдельные группы: запасы, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства.

В пассиве выделено три раздела:

- капитал и резервы;
- долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства.

В действующем балансе предусмотрена сквозная нумерация разделов баланса. Итоги по балансовым статьям актива или пассива называются валютой баланса. Равенство итогов актива и пассива баланса обусловлено принципом двойственности: активов не может быть больше, чем источников, за счет которых они образованы.

Многообразие хозяйственных операций, совершаемых на предприятии, не должно вызывать затруднений у работников бухгалтерии в установлении корреспонденции счетов, так как все их можно объединить в четыре группы (типа).

I группа: совершение операций этой группы вызывает изменение только в составе средств (имущества) предприятия (в активе баланса). При этом одна статья актива увеличивается, вторая – уменьшается, итоги актива и пассива баланса не меняются, равенство не нарушается. Например, поступление денежных средств в кассу с расчетного счета: денежные средства в кассе увеличиваются, на расчетном счете уменьшаются, эти статьи расположены в активе баланса.

II группа: совершение операций этой группы вызывает изменение только источников средств (пассива баланса), одна статья пассива увеличивается, другая – уменьшается, итоги актива и пассива (валюта) баланса не меняются, равенство не нарушается. Например, произведены отчисления от прибыли в специальные фонды: прибыль уменьшается, а фонды увеличиваются на одну и ту же сумму. Эти статьи расположены в пассиве баланса.

III группа: совершение операций этой группы одновременно увеличивает размер средств (имущества) предприятия и их источников (обязательств). При этом одна статья актива и одна статья пассива увеличиваются на одну и ту же сумму, итоги актива и пассива баланса увеличиваются на одну и ту же сумму, но равенство баланса не нарушается. Например, получение материалов от поставщиков с последующей оплатой: увеличиваются материалы (актив), увеличивается задолженность перед поставщиками (пассив) на одну и ту же сумму.

IV группа: совершение операций этой группы вызывает одновременно уменьшение размера средств (имущества) и их источников (обязательств). При этом на одну и ту же сумму уменьшаются одна статья актива и одна статья пассива, итоги актива и пассива (валюта) баланса, но сам баланс не нарушается. Например, погашена задолженность перед поставщиками за поступившие материалы:

расчетный счет (актив) и задолженность перед поставщиками (пассив) уменьшаются на одну и ту же сумму.

2. Формы бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность содержит нужную информацию в разных бухгалтерских отчетах. Данные о финансовом положении, а именно информация об ресурсах и источниках их финансирования содержится в бухгалтерском балансе. Информация о достигнутых финансовых результатах содержится в отчете о прибылях и убытках. Информация о денежных потоках показана в отчете о движении денежных средств. Все финансовые отчеты взаимосвязаны между собой и показывают, как хозяйственные операции изменяют финансовое положение предприятия [2].

Полный комплект бухгалтерской отчетности включает: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменениях капитала, Пояснительная записка, Аудиторское заключение.

Промежуточная бухгалтерская отчетность (за месяц или квартал), а также упрощенная бухгалтерская отчетность (для малых предприятий) ограничивается первыми двумя или тремя отчетами.

Бухгалтерский баланс – экономическая группировка имущества по его составу и источникам финансирования. Баланс показывает имущественное положение организации на отчетную дату. Информация об экономических ресурсах и правах требования помогает пользователям определить сильные и слабые стороны отчитываемой организации с финансовой точки зрения. Эта информация поможет оценить ликвидность и платежеспособность, потребность в источниках финансирования и вероятность их получения, а также оценить эффективность управления ресурсами [6].

Отчет о финансовых результатах (Отчет о прибылях и убытках) показывает финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Финансовый результат показывает разницу между доходами и расходами. Если доходов больше – получается прибыль, расходов больше – убыток. Отчет содержит данные о доходах и расходах нарастающим итогом с начала периода до отчетной даты. Стандартно в отчете о финансовых результатах доходы и расходы отражаются по методу начисления (кассовый метод – исключение для малых предприятий). Выручка начисляется, когда покупателю были отгружены товары или оказаны услуги. Учет по ме-

тоту начисления отражает доходы и расходы в том периоде, в котором они возникли, даже если денежные поступления и выплаты были в другом периоде. Отчет о финансовых результатах помогает понять, какую отдачу организация получила от имеющихся у нее экономических ресурсов. Эта информация поможет оценить эффективность управления ресурсами [6].

Отчет о движении денежных средств (ДДС) – информация о денежных потоках помогает оценить способность предприятия генерировать чистые поступления денежных средств и управление ресурсами. Отчет показывает, как отчитывающаяся организация получает и расходует денежные средства, включая информацию о ее заимствованиях и погашении задолженности, дивидендах и прочих факторах, которые влияют на ликвидность и платежеспособность. Информация о денежных потоках помогает понять осуществляемые операции, дать оценку финансовой и инвестиционной деятельности, оценить ее ликвидность или платежеспособность [25].

Отчет об изменениях капитала – в отчете раскрывается информация о движении уставного капитала, резервного капитала, добавочного капитала, а также информация об изменениях величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации и доли собственных акций, выкупленных у акционеров. Изменения в капитале предприятия между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшения его чистых активов за этот период [6].

Помимо финансовой отчетности предприятия представляют пояснительную записку с примечаниями, в которой описываются и объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения предприятия.

Бухгалтерская отчетность регламентируется международными и национальными стандартами. Для России национальными стандартами являются Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), которые регулируются Положениями о бухгалтерском учете (ПБУ) и Законом о бухгалтерском учете. Также многие организации (кредитные, страховые, публичные и т. д.) должны дополнительно публиковать бухгалтерскую отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений. Бухгалтерская отчетность должна предоставить сравнительную информацию по крайней мере за один

предшествующий отчетный период с целью выявить и оценить изменения и тренды.

Консолидированная финансовая отчетность содержит информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах материнской компании и ее дочерних компаний как единой отчитывающейся организации. Такая информация полезна для инвесторов и кредиторов материнской организации при оценке перспектив будущих поступлений денежных средств в материнскую компанию.

Неконсолидированная финансовая отчетность содержит информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах отдельной компании, но не ее дочерних организаций [6].

Контрольные вопросы по теме 2

1. Перечислите нормативные акты, которыми руководствуются бухгалтеры при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. Что является основным элементом бухгалтерского баланса.
3. Какие формы бухгалтерского баланса применяются в настоящее время в мировой практике.
4. Какими разделами представлен актив баланса.
5. Перечислите основные формы бухгалтерской отчетности.

Тема 3. Система счетов бухгалтерского учета

Основные вопросы:

1. Бухгалтерские счета и двойная запись, синтетические и аналитические счета.
2. Оборотные ведомости, их построение и назначение.
3. План счетов бухгалтерского учета.

1. Бухгалтерские счета и двойная запись, синтетические и аналитические счета [53]

Важнейшим элементом информационной системы бухгалтерского учета, предназначенным для группировки и хранения данных о хозяйственных операциях, выступает бухгалтерский счет.

Бухгалтерские счета открываются на каждый вид актива, капитала и обязательств, а также на доходы и расходы. Бухгалтерские счета предназначены для группировки и текущего учета однород-

ных хозяйственных операций, на счетах отражаются результаты воздействия этих операций на объект бухгалтерского наблюдения, который учитывается на данном счете.

Экономическое воздействие на объект может иметь два направления: увеличение (+) или уменьшение (-). В этой связи счет разбивается на две информационные зоны, каждая из которых предназначена для учета изменений, направленных на увеличение или уменьшение начальной величины показателя, характеризующего состояние на начало отчетного периода.

Такой показатель называется начальный остаток или начальное сальдо. Остаток средств на конец отчетного периода – конечное сальдо.

Строение счетов, независимо от их вида, – это таблица двусторонней формы, левая сторона счета называется дебет, а правая – кредит.

По отношению к балансу бухгалтерские счета делятся на активные и пассивные, их название происходит от сторон баланса (актив и пассив).

Активные счета предназначены для учета хозяйственных средств по их составу и размещению (01, 03, 04, 07, 08, 10, 11, 20, 43, 50 и др.) [30].

Пассивные счета предназначены для учета источников хозяйственных средств по их целевому назначению (02, 05, 80, 82, 83 и др.) [30].

Расположение начального сальдо в активных и пассивных счетах зависит от местонахождения объекта учета в бухгалтерском балансе. Активы располагаются в левой стороне баланса, следовательно, начальное сальдо на активных счетах должно помещаться на левой стороне счета, то есть по дебету.

Для капитала и обязательств (пассивов) правостороннее размещение балансе предполагает нахождение сальдо на пассивных счетах на правой стороне, то есть по кредиту.

Сумма хозяйственных операций, увеличивающая или уменьшающая сумму хозяйственных средств за отчетный месяц, называется оборотом. Сумма хозяйственных операций за отчетный период, отраженная по дебету счета, называется дебетовым оборотом (или оборот по дебету). Сумма хозяйственных операций за отчетный период, отраженная по кредиту счета, называется кредитовым оборотом (или оборотом по кредиту). Однако следует знать, что при оди-

наковом строении счетов в активных и пассивных счетах назначение сторон различное.

Чтобы подсчитать сальдо на конец отчетного периода (СКД) на активном счете, необходимо к сальдо на начало отчетного периода (СНД) прибавить дебетовый оборот (ДО) и вычесть оборот по кредиту счета (КО): $СКД = СНД + ДО - КО$.

В пассивных счетах: сальдо на начало и конец отчетного периода может быть только по кредиту. Оборот по дебету за отчетный период уменьшает сумму источников хозяйственных средств, а оборот по кредиту увеличивает ее.

Чтобы подсчитать сальдо на конец месяца (СКК) на пассивном счете, необходимо к сальдо на начало месяца (СНК) прибавить оборот по кредиту счета (КО) и вычесть оборот по дебету счета (ДО): $СКК = СНК + КО - ДО$.

На счетах доходов и расходов, отражающих финансовые и хозяйственные процессы, начальное и конечное сальдо отсутствует (счета 90, 91, 99) [30].

Кроме счетов с дебетовым или кредитовым (одним) сальдо, в бухгалтерском учете применяются счета, у которых имеют место два сальдо: одновременно и по дебету, и по кредиту. Такие счета называют активно-пассивными.

На активно-пассивных счетах учитываются два объекта: один относится к активам, другой – к обязательствам (пассивам). Так, на счете 75 «Расчеты с учредителями» сальдо по дебету отражает дебиторскую задолженность владельцев (вторых лиц) перед экономическим субъектом (первым лицом) по взносам в уставный капитал. Сальдо в кредите этого счета – задолженность хозяйственной единицы перед владельцами (учредителями) по выплате дивидендов [30].

На активно-пассивных счетах сальдо может быть «развернутым», так как зачастую перечень дебиторов и кредиторов состоит не из одних и тех же агентов, и корреспондентов. Существует особое правило вывода остатков на таких счетах (счет 76).

На активно-пассивных счетах сальдо конечное дебетовое (СКД) определяется суммой начального сальдо по дебету (СНД) и дебетового оборота, относящегося к дебиторской задолженности (ДОДЗ), уменьшенной на величину кредитового оборота, включающего хозяйственные операции, отражающие уменьшение долгов дебиторов перед экономическим субъектом (КОДЗ): $СКД = СНД + ДОДЗ - КОДЗ$.

Конечное сальдо кредитовое на таких счетах (СКК), наоборот, увеличивается за счет кредитового оборота по кредиторской задолженности (КОКЗ) и уменьшается на величину дебетового оборота по кредиторской задолженности (ДОКЗ): $СКК = СНК + КОКЗ - ДОКЗ$.

Взаимосвязь между счетами, возникающая в результате отражения на них операций способом двойной записи, называется корреспонденцией счетов, а счета называются корреспондирующими.

Все хозяйственные операции записываются на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи, то есть каждая хозяйственная операция записывается по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме. Принцип двойной записи имеет важное контрольное значение.

Отражая в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни, бухгалтерия составляет бухгалтерские проводки (записи) – указание дебетуемого кредитуемого счетов и суммы хозяйственной операции. В зависимости от числа счетов, участвующих в корреспонденции, различают проводки (записи) простые и сложные.

Простые проводки составляют, когда в корреспонденции участвуют только два счета. Пример: получено в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы 200 тыс. руб.: дебет счета 50 «Касса», кредит счета 51 «Расчетные счета» [30].

Сложные проводки составляют, когда в корреспонденции участвуют более двух счетов. При этом один счет дебетуется (кредитуется) на общую сумму, а другие корреспондирующие с ним счета кредитуются (дебетуются) на частные суммы, дающие в итоге ту же общую сумму. Пример: выдано из кассы организации: в подотчет – 500 руб., заработная плата по ведомости – 5 000 руб., поставщикам – 400 руб. Эти операции оформляются сложной проводкой (записью):

- дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 500 руб.;
- дебет счета 70 «Расчеты по оплате труда» – 5 000 руб.;
- дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками» – 400 руб.;
- кредит счета 50 «Касса» – 5 900 руб.

Чтобы правильно указать по любой операции корреспонденцию счетов, необходимо ответить на следующие вопросы:

- какие объекты затрагивает операция?
- на каких счетах эти объекты учитываются?

- какими эти счета являются по отношению к балансу (активными или пассивными)?
- какие изменения соответствующих объектов учета вызывает данная операция (увеличение или уменьшение)?
- на каких сторонах каждого из корреспондирующих счетов следует отразить эту операцию?

Пример простой проводки. Организацией выдана из кассы заработная плата сотруднику в размере 15 000 руб. По операции корреспондируются два счета: 50 «Касса» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Операция вызывает уменьшение денежных средств в кассе, поэтому активный счет 50 «Касса» необходимо кредитовать на 15 000 рублей. Одновременно происходит уменьшение сальдо на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», который нужно дебетовать. Бухгалтерская проводка будет выглядеть так:

Д-т 70 К-т 50 – 15 000 руб. – выдана заработная плата из кассы организации [30].

Пример сложной бухгалтерской проводки. От поставщика поступили материалы на сумму 5 000 руб. и оборудование к установке на сумму 900 000 руб.

Бухгалтерская проводка по этой операции следующая:

Д-т 10 «Материалы» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 5 000 руб. – поступили материалы от поставщика;

Д-т 07 «Оборудование к установке» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 900 000 руб. – поступило оборудование от поставщика [30].

Для планирования, управления и руководства хозяйственными процессами, организации расчетов с работниками, заказчиками, поставщиками, бюджетом требуется бухгалтерская информация различной степени обобщения – сводная и более детализированная (подробная). В этой связи активные и пассивные счета делятся на синтетические (обобщающие) и аналитические (детализирующие) счета.

Обобщенные характеристики объектов бухгалтерского учета, то есть капитала, обязательств и активов, отражаются на синтетических счетах. Учет на этих счетах называется синтетическим. Его данные используются при заполнении баланса и форм отчетности. На счетах синтетического учета используют только денежные (стоимостные) измерители.

Для более подробной, детальной характеристики объектов учета применяют счета аналитические. Они открываются в развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей с оценкой информации в натуральном и стоимостном измерении. Учет на аналитических счетах называется аналитическим.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических, отражая данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организации и процессов. Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется аналитическим. Открываются аналитические счета в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств организации и процессов. Между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь: обороты и остатки синтетического счета должны быть равны оборотам и остаткам всех аналитических счетов, открытых к данному синтетическому счету. Учет на аналитических счетах ведется в натуральных, денежных и трудовых измерителях.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета (например, счет 51 «Расчетные счета»). Такие счета называются простыми. К сложным, требующим ведения аналитического учета, относятся счета 01 «Основные средства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Некоторые синтетические счета требуют открытия субсчетов. Субсчет – это вид промежуточного счета между синтетическим и аналитическим счетами бухгалтерского учета. Субсчета используются для дополнительной группировки аналитических счетов, которые представлены очень большой номенклатурой учитываемых объектов.

Количество субсчетов и счетов аналитического учета зависит от целей и задач учета, а также от сложности деятельности организации. Нередко субсчета называют счетами второго порядка, в то время как синтетический счет – счет первого порядка. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно проследить на примере счета 41 «Товары», к которому открываются следующие субсчета:

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

В свою очередь, в дополнение к каждому субсчету открываются аналитические счета на каждый конкретный вид товара (сахарный песок, мука и т. п.).

2. План счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка) [30].

Типовой План счетов бухгалтерского учета разрабатывается централизованно Министерством финансов РФ, это директивный документ, обязательный для применения всеми хозяйственными субъектами.

План счетов представлен перечнем счетов бухгалтерского учета, классифицированным по экономическому содержанию. В нем каждому бухгалтерскому счету присваиваются номера (коды идентификации), предназначенные для облегчения нахождения счета в бухгалтерских регистрах и выражения адресности связей между объектами бухгалтерского наблюдения, отраженными на счетах. План счетов содержит наименования счетов, код счета, номер и наименование субсчетов, которые открываются в развитие основного счета. Таким образом, План счетов представляет учетную модель, составляющую методическую основу формирования бухгалтерской информационной системы.

Все счета сгруппированы в восемь разделов. Полный план имеет 99 счетов. Имеются также забалансовые счета.

Типовой План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010), который рекомендован к использованию на предприятиях всех организационно-правовых форм и видов деятельности.

С учетом особенностей своей финансово-хозяйственной деятельности предприятия разрабатывают свой рабочий План счетов.

К Плану счетов разработана Инструкция по его применению, в которой даны краткое экономическое содержание и назначение каждого счета, рассмотрен порядок ведения синтетического учета, предложены типовые схемы корреспонденции счетов [30].

Классификация счетов бухгалтерского учета – это объединение счетов по определенным признакам и установление общих

свойств различных групп счетов с целью их изучения и правильного применения. Наиболее типичными признаками, по которым производится классификация бухгалтерских счетов, являются структура (строение) счета и его назначение, а также экономическое содержание. Каждая организация (кроме кредитной и бюджетной) вне зависимости от организационно-правовой формы и формы собственности, ведущая бухгалтерский учет методом двойной записи, обязана применять План счетов.

План счетов бухгалтерского учета – это систематизированный перечень счетов. С их помощью осуществляются наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и изменениями в составе имущества и источников его формирования. Все счета бухгалтерского учета классифицируются по экономическому содержанию, а также по назначению и структуре.

По признаку однородности экономического содержания счета бухгалтерского учета можно разделить на две группы: счета хозяйственных средств и хозяйственных процессов и счета источников образования хозяйственных средств.

Счета хозяйственных средств и хозяйственных процессов, в свою очередь, подразделяются:

1) на счета учета производства и производственного потребления, к которым относятся счета:

– по учету основных средств и нематериальных и других внеоборотных активов (01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 09 «Отложенные налоговые активы»);

– по учету производственных запасов (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»);

– по учету затрат на изготовление и производство продукции, работ и услуг (15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 44 «Расходы на продажу», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 97 «Расходы будущих периодов»);

2) счет непроизводственного потребления (29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);

3) счета учета обращения:

– по учету готовой продукции и реализации (41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»);

– по учету денежных средств и вложений (50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути», 58 «Финансовые вложения»);

– по учету средств в расчетах (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»), 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 77 «Отложенные налоговые активы», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»);

4) счета по учету распределения (84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), 99 «Прибыли и убытки»).

Счета источников образования хозяйственных средств подразделяются на счета:

1) учета собственных источников:

– по учету капитала (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал»);

– по учету резервов (59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 96 «Резервы предстоящих расходов»);

– по учету финансирования (86 «Целевое финансирование»);

– по учету амортизации (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»);

– по учету финансовых результатов (98 «Доходы будущих периодов», 99 «Прибыли и убытки»);

2) учета заемных источников:

– по учету кредитов и займов (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);

– по учету кредиторской задолженности (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по выплате

доходов»), 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»);

– по учету постоянных обязательств (68 «Расчеты с бюджетом», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»).

По назначению и структуре счета бухгалтерского учета можно классифицировать следующим образом:

3) основные счета, предназначенные для контроля за наличием и движением имущества организации по составу, размещению и источникам его образования.

Различают основные активные, основные пассивные и основные активно-пассивные счета.

Основные активные счета используются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и денежных средств, а также расчетов с дебиторами (01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 20 «Основное производство»).

Основные пассивные счета применяются для учета изменения капиталов, фондов, полученных кредитов, займов, обязательств организации и расчетов с кредиторами (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал»).

Основные активно-пассивные счета предназначены для учета расчетов с дебиторами и кредиторами (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»);

4) регулирующие счета, предназначенные для уточнения (регулирования) оценки отдельных объектов имущества и источников его образования, учитываемых на основном счете.

Самостоятельного значения регулирующие счета не имеют и применяются только с основным счетом. По способу уточнения оценки различают счета контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

Контрарные регулирующие счета уменьшают остаток имущества на основном счете на сумму своего остатка. Эти счета могут быть двух видов: контрактивные и контрпассивные.

Контрактивный счет применяется для уточнения остатка основного активного счета, он уменьшает его сальдо на сумму своего сальдо. Контрпассивный применяется для уточнения сумм источников имущества, учитываемых на основных пассивных счетах, оста-

ток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного пассивного счета. К контрактивным относятся счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов». К контрпассивным – 81 «Собственные акции (доли)» [30].

Дополнительные регулирующие счета, в противоположность контрарным, увеличивают имущество на основных счетах на сумму своего остатка. Дополнительные активные счета увеличивают на сумму своего сальдо остаток основного активного счета, дополнительные пассивные увеличивают соответственно остаток основного пассивного счета. К дополнительным регулирующим относятся счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 42 «Торговая наценка».

Контрарно-дополнительные счета могут как уменьшать, так и увеличивать оценку объектов основных счетов. Если на основном балансовом счете проводки делаются методом дополнительной записи, то контрарно-дополнительный счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, и наоборот: если проводки делаются методом красного сторно, контрарно-дополнительный счет выступает в качестве контрарного. Примером контрарно-дополнительного является счет 40 «Выпуск продукции (работ и услуг)»;

5) распределительные счета, предназначенные для накапливания отдельных расходов с целью их последующего распределения между отдельными видами работ для полного исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

Различают собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные счета.

Собирательно-распределительные счета используются для учета затрат, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенную произведенную либо реализованную продукцию. Распределение таких затрат осуществляется в конце месяца в соответствии с принятой учетной политикой организации. По окончании расчетного периода собирательно-распределительный счет закрывается и сальдо не имеет, а потому в балансе не отражается. К данной группе относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» [30].

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разделения затрат между отдельными отчетными периодами. Они помогают устранить колебания себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) по отчетным периодам.

Примерами бюджетно-распределительных счетов являются счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 96 «Резервы предстоящих расходов»;

б) калькуляционные счета, предназначенные для исчисления себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг в отчетном периоде [30].

По дебету калькуляционных счетов отражаются фактические затраты на производство продукции, по кредиту – списание фактической себестоимости выпущенной продукции. К ним относятся счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»;

7) сопоставляющие счета, предназначенные для исчисления финансового результата отдельных хозяйственных операций и деятельности организации в целом.

На этих счетах один и тот же объект учета отражается в двух разных оценках: по дебету и по кредиту. Существуют операционно-результативные и финансово-результативные сопоставляющие счета.

На операционно-результативном сопоставляющем счете учитываются расходы и доходы по операциям реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, выбытия основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов (28 «Брак в производстве», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»).

На финансово-результативном счете по кредиту отражается прибыль от реализации объектов имущества и прочих операций, по дебету – убытки и прочие внереализационные расходы. К финансово-результативным относится счет 99 «Прибыли и убытки».

Забалансовые счета используются для учета ценностей, временно находящихся у организации, но не принадлежащих ей. Сущность бухгалтерского учета на забалансовых счетах заключается в том, что в них отражаются события и операции, не влияющие в данный момент на состояние баланса организации и на результат его финансово-хозяйственной деятельности. Записи на забалансовых счетах ведутся либо по дебету, либо по кредиту, т. е. отсутствует корреспонденция забалансовых счетов между собой и другими счетами бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета содержит полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из Плана счетов бухгалтерского учета, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т. д.).

План счетов бухгалтерского учета содержит восемь разделов, расположенных в определенной последовательности в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте. В каждом разделе все синтетические счета имеют двухзначный номер (от 01 до 99).

Субсчета отдельных синтетических счетов нумеруются по порядку в пределах каждого счета. Номера субсчетов добавляются к номеру синтетического счета.

Раздел I «Внеоборотные активы» содержит счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении активов организации, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета относятся к основным средствам, нематериальным активам и другим внеоборотным активам, а также операций, связанных с их строительством, приобретением и выбытием (01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 07 «Оборудование к установке» (этот счет используется организациями-застройщиками), 08 «Вложения во внеоборотные активы», 09 «Отложенные налоговые активы»). К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты субсчета:

- 08/1 «Приобретение земельных участков»;
- 08/2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08/3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08/4 «Приобретение объектов основных средств»;
- 08/5 «Приобретение нематериальных активов»;
- 08/6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08/7 «Приобретение взрослых животных»;
- 08/8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

Раздел II «Производственные запасы» содержит счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении предметов труда для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд, средств труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав

средств в обороте, а также операций, связанных с их заготовлением (приобретением). К указанному разделу относятся счета 10, 11, 14, 15, 16, 19. К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

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

К счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» могут быть открыты субсчета:

- 19/1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
- 19/2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 19/3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и др.

Раздел III «Затраты на производство» включает счета, предназначенные для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу).

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется либо на счетах 20–29 (20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), либо на счетах 20–39. Счета 20–29 применяются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг); счета 30–39 – для учета расходов по их элементам.

Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика применения счетов 20–39 при таком варианте учета устанавливаются организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Минфина России.

Раздел IV «Готовая продукция и товары» содержит счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции (продуктов производства) и товаров. В данном разделе используются счета:

- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 41 «Товары» (используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также оказывающими услуги общественного питания. К этому счету могут быть открыты субсчета: 41/1 «Товары на складах», 41/2 «Товары в розничной торговле», 41/3 «Тара под товаром и порожняк», 41/4 «Покупные изделия» и др.);
- 42 «Торговая наценка»;
- 43 «Готовая продукция» (используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность);
- 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные»;
- 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (применяется при необходимости организациями, выполняющими работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых обычно относятся к разным отчетным периодам (строительные, научные, проектные, геологические и т. п.).

Раздел V «Денежные средства» включает в себя счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в кредитных организациях на территории РФ и за ее пределами, а также ценных бумаг, платежных и денежных документов. Денежные средства в иностранных валютах и операции с ними учитываются на счетах этого раздела в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке. Одновременно эти средства и операции отражаются в валюте расчетов и платежей. К этому разделу относятся счета:

– 50 «Касса» (к счету могут быть открыты субсчета: 50/1 «Касса организации», 50/2 «Операционная касса», 50/3 «Денежные документы» и др.);

– 51 «Расчетные счета»;

– 52 «Валютные счета» (к счету могут быть открыты субсчета: 52/1 «Валютные счета внутри страны», 52/2 «Валютные счета за рубежом»);

– 55 «Специальные счета в банках» (к счету могут быть открыты субсчета: 55/1 «Аккредитивы», 55/2 «Чековые книжки», 55/3 «Депозитные счета» и др.);

– 57 «Переводы в пути»;

– 58 «Финансовые вложения» (к данному счету могут быть открыты субсчета: 58/1 «Паи и акции», 58/2 «Долговые ценные бумаги», 58/3 «Предоставленные займы», 58/4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.);

– 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Раздел VI «Расчеты» содержит счета, предназначенные для обобщения информации обо всех видах расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов. Расчеты иностранными валютами учитываются на счетах этого раздела в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке.

Одновременно они отражаются в валюте расчетов и платежей. Расчеты иностранными валютами учитываются на счетах этого раздела обособленно, т. е. на отдельных субсчетах. К указанному разделу относятся счета:

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

– 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

– 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

К нему 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 могут открываться дополнительные субсчета);

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

– 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (к счету могут быть открыты субсчета: 73/1 «Расчеты по предоставленным займам», 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.);

– 75 «Расчеты с учредителями» (государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления). К данному счету могут быть открыты субсчета: 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 75/2 «Расчеты по выплате доходов» и др.;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К нему могут открываться следующие субсчета: 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», 76/2 «Расчеты по претензиям», 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», 76/4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.;

– 77 «Отложенные налоговые обязательства»;

– 79 «Внутрихозяйственные расчеты». К счету могут быть открыты субсчета: 79/1 «Расчеты по выделенному имуществу», 79/2 «Расчеты по текущим операциям», 79/3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

Раздел VII «Капитал» включает счета, предназначенные для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации (80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование»).

Раздел VIII «Финансовые результаты» отражает счета, предназначенные для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. К данным счетам относятся:

– счет 90 «Продажи» (к нему могут быть открыты субсчета: 90/1 «Выручка», 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на до-

бавленную стоимость», 90/4 «Акцизы», 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»);

- счет 91 «Прочие доходы и расходы» (могут быть открыты субсчета: 91/1 «Прочие доходы», 91/2 «Прочие расходы», 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»);

- счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- счет 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- счет 97 «Расходы будущих периодов»;

- счет 98 «Доходы будущих периодов» (к счету могут быть открыты субсчета: 98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», 98/2 «Безвозмездные поступления», 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы», 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.);

- счет 99 «Прибыли и убытки».

Внимание! Отдельно выделены забалансовые счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т. п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет указанных объектов ведется по простой системе. К ним относятся счета 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию», 005 «Оборудование, принятое для монтажа» (используется организациями-подрядчиками), 006 «Бланки строгой отчетности», 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», 010 «Износ основных средств», 011 «Основные средства, сданные в аренду» [30].

Рабочий план счетов является основой бухгалтерского учета в любой организации. Он разрабатывается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

В рабочий план счетов для учета специфических операций организация по согласованию с Минфином России может вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера Плана счетов. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных субсчетов в Плане счетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета, т. е. проявлять достаточную долю самостоятельности при формировании субсчетов и аналитических счетов рабочего плана счетов.

Разработав рабочий план счетов, организация в дальнейшем может использовать данные, которые она отражает на синтетических счетах и субсчетах, в частности для ведения управленческого учета. Управленческий учет представляет собой установленную организацией систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации об ее хозяйственной деятельности и деятельности ее структурных подразделений для осуществления ее учета, планирования и управления. Основная цель данного учета – предоставление руководителям, специалистам организации и ее структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и внешнем окружении для обеспечения возможности принятия управленческих решений. Основными пользователями информации управленческого учета могут быть руководители, руководители структурных подразделений и специалисты данного экономического субъекта.

Контрольные вопросы по теме 3

1. К какому уровню нормативного регулирования относится План счетов бухгалтерского учета?
2. По какому принципу осуществляется учет активов, обязательств, расчетов организации на активных, пассивных и активно-пассивных счетах?
3. Что означает принцип двойной записи?
4. Приведите классификацию счетов бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов.
5. По какому принципу счета бухгалтерского учета сгруппированы в разделы в Плане счетов?

Раздел 2. УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

Тема 4. Учет основных средств

Основные вопросы:

1. Понятие капитальных вложений в соответствии с новым стандартом учета.
2. Понятие основных средств организации.
3. Амортизация ОС.

1. Понятие капитальных вложений в соответствии с новым стандартом учета

С 01 января 2022 г. законодательно установлено применение ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [28]. В нем оговариваются оценка, амортизация, раскрытие информации в отчетности, изменение учетной политики. ФСБУ не касается организаций бюджетной сферы и применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г. При этом возможно было его досрочное применение. Стандарт [28] не применяется при выполнении организацией работ, оказании услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при приобретении, создании активов, предназначенных для продажи.

Для целей бухгалтерского учета под капитальными вложениями [28] понимаются определяемые в соответствии со Стандартом затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств. К капитальным вложениям относятся, в частности, затраты:

- а) на приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств;
- б) строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств;
- в) коренное улучшение земель;
- г) подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации (архитектурных проектов, разрешений на строительство, др.);
- д) организацию строительной площадки;
- е) осуществление авторского надзора;

ж) улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание);

и) доставку и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку;

к) проведение пусконаладочных работ, испытаний.

Капитальные вложения [28] признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией, (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

б) определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

Капитальные вложения [28] признаются в бухгалтерском учете вне зависимости от того, осуществлены ли они при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) восстановлении их.

Единицей учета капитальных вложений [28] является приобретаемый, создаваемый, улучшаемый или восстанавливаемый объект основных средств. Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (далее – фактические затраты). Для целей Стандарта затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений. Не считается затратами предварительная оплата поставщику (продавцу, подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления имущества, имущественных прав, выполнения работ, оказания услуг.

При осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величи-

ной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке, аналогичном порядку, установленному Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [17].

При осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, фактическими затратами (в части оплаты неденежными средствами) считается справедливая стоимость передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг. При невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается справедливая стоимость приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

Фактическими затратами в имущество, которое организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этого имущества.

Если в ходе осуществления капитальных вложений [28] (при ведении, скажем, пусконаладочных работ или испытаний) организация получает продукцию, вторичное сырье, другие материальные ценности, которые намерена продать или иным образом использовать, расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений.

При этом расчетная стоимость полученных ценностей определяется исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей и не может быть выше суммы затрат, из которой вычитается эта стоимость.

Установленный порядок учета применяется также к материальным ценностям, оставшимся неиспользованными при осуществлении капитальных вложений.

В капитальные вложения не включаются:

а) затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении и/или восстановлении объектов основных средств;

б) затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт;

в) затраты на unplanned ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов основных средств, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их;

г) затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);

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

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

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

и) расходы на рекламу и продвижение продукции;

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

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

м) затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности организации;

н) затраты на обучение персонала;

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

Указанные затраты признаются расходами периода, в котором понесены.

Организация проверяет капитальные вложения [28] на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов».

Капитальные вложения по их завершении, то есть после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, считаются основными средствами. В случае фактического начала эксплуатации части объекта капитальных вложений до завершения капитальных вложений в целом, организация признает объектом основных средств такую часть капитальных вложений.

Капитальные вложения, которые выбывают или не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, списываются с бухгалтерского учета. 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.

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;

д) признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов капитальных вложений, предоставленного организации другими лицами.

Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения Стандарта отражаются ретроспективно. Стандарт допускает применять перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения Стандарта [28], без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета). Для организаций, применяющих упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность в стоимость фактических затрат при признании капитальных вложений включаются только суммы

уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику). Можно применять при формировании стоимости капитальных вложений все положения ФСБУ 26/2020 [28] «Капитальные вложения» (утвержден Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н) в полном объеме.

2. Понятие основных средств организации

Внимание! В связи с Приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» с 2022 г. утрачивают силу ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Методические указания по бухучету основных средств 2003 г. Взамен устанавливается ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [8]. В нем оговариваются оценка, амортизация, раскрытие информации в отчетности, изменение учетной политики. ФСБУ не касается организаций бюджетной сферы и применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 г.

Основные средства (ОС) – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия [8]:

а) имеет материально-вещественную форму;

б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;

в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

С 2022 года лимит стоимости ОС устанавливает организация самостоятельно. Возможно сделать его таким же, как для налога на прибыль, – 100 000 руб. Объекты со сроком полезного использования больше года и стоимостью ниже лимита можно сразу списать в расходы (до конца 2021 года в бухгалтерском учете предельная стоимость отнесения имущества к материально-производственным запасам составляла 40 000 рублей. Такое имущество списывают в расходы сразу, как только его ввели в производство).

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

а) исходя из ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;

б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;

в) ожидаемого морального устаревания, в частности, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;

г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

К основным средствам относятся [8]: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Единицей учета основных средств [8] является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежно-

стями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [8] не содержит примерного перечня расходов, которые эту стоимость формируют. По стандарту первоначальная стоимость – это общая сумма связанных с объектом капвложений, которые организация осуществила до признания ОС в бухучете. А вот после признания объекта можно выбрать, как его оценивать: по первоначальной или по переоцененной стоимости. Причем выбранный способ применяется ко всей группе ОС. Под ней понимают сумму стоимости покупки ОС и других расходов, связанных с этой покупкой (монтаж, доставка, таможенные сборы, комиссия посредников и т. п.).

Внимание! Первоначальная стоимость актива не включает в себя НДС, если этот налог является для компании возмещаемым. Неплательщики НДС учитывают этот налог в первоначальной стоимости имущества (подп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ). После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов [8]:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по переоцененной стоимости.

К бухучету ОС принимается на дату, когда она полностью образована, к НУ – когда ОС вводят в эксплуатацию.

При поступлении актива формируются бухгалтерские записи:

Дт 08 Кт 60 (10, 70, 69) – приняты к учету расходы на приобретение или создание ОС;

Дт 19 Кт 60 – выделен входящий НДС;

Дт 01 Кт 08 – сформирована первоначальная стоимость ОС.

Первоначальная стоимость [8] может увеличиваться, если проведены работы по восстановлению ОС (модернизации, реконструкции и дооборудованию). Порядок учета таких операций отличается в зависимости от того, чьими силами эта модернизация проводится: сторонней организации или самостоятельно. Если модернизацию проводит сторонняя организация-подрядчик, то расходы по таким работам отражают по Дт счета 08 в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В этом случае формируют проводки:

Дт 08 Кт 60 – отражена стоимость работ подрядчика;

Дт 19 Кт 60 – выделен НДС.

Если работы выполняются самостоятельно, то расходы по дооборудованию учитывают на счете 08 в корреспонденции со счетами учета затрат (10, 70, 69 и т. д.). При этом формируются записи:

Дт 08 Кт 10 (70, 69 и т. д.) – отражены затраты на модернизацию ОС.

По окончании работ суммы, накопленные на счете 08, списывают в Дт счета 01, увеличивая, таким образом, первоначальную стоимость актива.

В случае, когда организация продает ОС, она обязана отразить в учете стоимость реализации актива и первоначальную стоимость за вычетом амортизации (остаточная стоимость). Формируются записи:

Дт 62 Кт 91 – признан доход от продажи;

Дт 91 Кт 68 – отражен НДС;

Дт 02 Кт 01 – списана амортизация;

Дт 91 Кт 01 – списана остаточная стоимость.

Право собственности на актив переходит на основании акта (форма № ОС-1). Если объект продажи – недвижимость, то датой перехода права является дата госрегистрации.

В случае ликвидации бухгалтер оформляет акт о списании (форма ОС-4), формирует остаточную стоимость и списывает ее на прочие расходы:

Дт 02 Кт 01 – списана накопленная амортизация;

Дт 91 Кт 01 – списана остаточная стоимость ОС.

Если ОС полностью самортизировалось, то его остаточная стоимость равна нулю, и на формирование экономического результата такое выбытие актива никак не повлияет.

3. Амортизация основных средств

В отличие от материалов и запасов, потребляемых в производстве, объекты ОС переносят свою стоимость на расходы организации постепенно. Такой процесс называется амортизацией. Однако по отдельным видам ОС ее не начисляют. К таким объектам относят активы, которые не меняют производственные качества в процессе деятельности предприятия: земельные участки, объекты культурного наследия, коллекции произведений искусства и т. д.

В бухгалтерском учете используется три метода начисления амортизации (линейный, метод уменьшаемого остатка, пропорционально объему выпущенной продукции), однако для целей НУ применяют только линейный и нелинейный методы. До конца 2021 года применялся метод списания стоимости по сумме чисел срока полезного использования. С 2022 года данный способ утратил силу.

Не подлежат амортизации: инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости; основные средства, потребительские свойства которых течением времени не изменяются (в частности, земельные участки, объекты природопользования, музейные предметы и музейные коллекции); используемые для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объекты основных средств, которые законсервированы и не используются при производстве и (или) продаже продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд.

Начисление амортизации по основным средствам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Начисление амортизации по основным средствам не приостанавливается (в том числе в случаях простоя или временного прекращения использования основных средств), за исключением случая, когда ликвидационная стоимость объекта основных средств становится равной или превышает его балансовую стоимость. Если впоследствии ликвидационная стоимость такого объекта основных средств становится меньше его балансовой стоимости, начисление амортизации по нему возобновляется.

Ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на

выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

Ликвидационная стоимость объекта основных средств считается равной нулю, если:

а) не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;

б) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;

в) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.

Сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости.

Начисление амортизации объекта основных средств:

а) начинается с даты его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете;

б) прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств.

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка производится таким образом, чтобы суммы амортизации объекта основных средств за одинаковые периоды уменьшались по мере истечения срока полезного использования этого объекта. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период.

Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ начисления амортизации (элементы амортизации) объекта основных средств определяются при признании этого объекта в бухгалтерском учете.

Элементы амортизации объекта основных средств подлежат проверке на соответствие условиям использования объекта основ-

ных средств. Такая проверка проводится в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации. По результатам такой проверки при необходимости организация принимает решение об изменении соответствующих элементов амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта основных средств, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли(убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения. При списании объекта основных средств суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости).

Внимание! Наличие государственной регистрации не влияет на дату начала начисления амортизации по ОС в бухгалтерском учете. Исключения составляют случаи, когда государственная регистрация является необходимым условием для использования объекта по назначению! Прекращают начисление амортизации с даты списания объекта ОС с бухгалтерского учета. Но если установлено в учетной политике, что начинается начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС, то прекращают начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта ОС (пп. «б» п. 33 ФСБУ 6/2020, п. 7 ПБУ 1/2008) [8, 3]. Амортизацию начисляют независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде (п. 29 ФСБУ 6/2020). Делать это можно на конец установленного в организации отчетного периода – ФСБУ 6/2020 не содержит требования об обязательном ежемесячном начислении амортизации.

Примеры определения элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, способа начисления амортизации).

1. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 рублей (без НДС). Ожидается, что оно будет использовано для равномерного выпуска продукции в течение 7 лет без суще-

ственных затрат на ремонт. По информации, предоставленной продавцом, аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 7 лет, продается за 400 000 руб. (без НДС), затраты на подготовку к продаже не предполагаются.

Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ – 84 месяца (7 лет);
- ликвидационная стоимость – 400 000 руб.;
- способ начисления амортизации – линейный.

2. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 рублей (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет, но через 3,5 года эксплуатации необходимо заменить некоторые узлы. Стоимость замены составит 1 500 000 рублей. (без НДС). Завод-изготовитель выкупает аналогичное оборудование с изношенными узлами за 2 000 000 рублей (без НДС).

Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ – 42 месяца (3,5 года);
- ликвидационная стоимость – 2 000 000 руб.;
- способ начисления амортизации – линейный.

3. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 рублей (без НДС). Ожидается, что оно будет использоваться для выпуска продукции в течение 7 лет. При этом организация планирует максимальный выпуск продукции в течение первых 3 лет, а затем он будет постепенно снижаться из-за морального устаревания продукции, но спрос на нее все же будет все 7 лет. После окончания эксплуатации некоторые детали оборудования можно сдать в металлолом. На основе имеющейся информации по приему металлолома ожидаемая к поступлению сумма – 20 000 руб. (без НДС). При этом предполагаемые затраты на утилизацию (разборка и транспортировка) оцениваются в 19 000 руб. (без НДС).

Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ – 84 месяца (7 лет);
- ликвидационная стоимость – 0 руб. (поскольку ожидаемые поступления от выбытия оборудования за вычетом затрат на выбытие (1 000 руб.) признаны организацией несущественными);
- способ начисления амортизации – способ уменьшаемого остатка.

4. Организация создала собственными силами уникальное оборудование стоимостью 5 000 000 руб. Ожидается, что оно будет использовано для выпуска 1 000 000 единиц продукции в течение периода более 12 месяцев без существенных затрат на ремонт. Организация не смогла определить, получит ли доход от выбытия оборудования после окончания его использования. Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ – 1 000 000 единиц продукции;
- ликвидационная стоимость – 0 руб.;
- способ начисления амортизации – пропорционально количеству продукции.

5. Организация приобрела оборудование стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). По техническому паспорту оборудование рассчитано на равномерный выпуск продукции в течение 7 лет. Но планами руководства предусмотрено, что оборудование подлежит замене через 5 лет. На основании информации из открытых источников организация установила, что аналогичное оборудование, бывшее в эксплуатации 5 лет, можно продать за 900 000 рублей. Организация установила следующие элементы амортизации:

- СПИ – 60 месяцев (5 лет);
- ликвидационная стоимость – 900 000 руб.;
- способ начисления амортизации – линейный.

Внимание! Способ начисления амортизации необходимо пересматривать в конце каждого года, а также при наступлении обстоятельств, которые влияют на них. Например, после улучшения или восстановления ОС (п. 37 ФСБУ 6/2020) [8].

При линейном способе подлежащая амортизации стоимость объекта ОС погашается равномерно в течение всего СПИ. Ежемесячную сумму амортизации рассчитывают по формуле (п. 35 ФСБУ 6/2020):

$$\text{Сумма амортизации за месяц} = \frac{\text{Балансовая стоимость ОС на начало месяца} - \text{Ликвидационная стоимость ОС}}{\text{Оставшийся СПИ на начало месяца}}$$

Рис. 1. Формула расчета амортизации линейным способом

Если начисляется амортизация на конец отчетного периода, то сумму амортизации за отчетный период можно определить так:

$$\boxed{\text{Сумма амортизации за отчетный период}} = \boxed{\text{Сумма амортизации за месяц}} \times \boxed{\text{Количество месяцев эксплуатации объекта ОС в отчетном периоде}}$$

Рис. 2. Формула расчета амортизации линейным способом на конец периода

Пример расчета амортизации линейным способом. 10 августа было готово к эксплуатации приобретенное организацией производственное оборудование первоначальной стоимостью 1 000 000 рублей.

Элементы амортизации установлены следующие:

- СПИ – 15 месяцев;
- ликвидационная стоимость – 100 000 рублей;
- способ амортизации – линейный.

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете.

Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике организации представлен в таблице 2.

Таблица 2

Расчет амортизации оборудования, руб.

Период	Расчет амортизации за месяц	Амортизация за месяц	Накопленная амортизация	Оставшийся СПИ, мес.
Сентябрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000) / 15$	60 000,00	60 000,00	14
Октябрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 60\,000) / 14$	60 000,00	120 000,00	13
Ноябрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 120\,000) / 13$	60 000,00	180 000,00	12
Декабрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 180\,000) / 12$	60 000,00	240 000,00	11
Январь следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 240\,000) / 11$	60 000,00	300 000,00	10
Февраль следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 300\,000) / 10$	60 000,00	360 000,00	9

Период	Расчет амортизации за месяц	Амортизация за месяц	Накопленная амортизация	Оставшийся СПИ, мес.
Март следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 360\ 000) / 9$	60 000,00	420 000,00	8
Апрель следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 420\ 000) / 8$	60 000,00	480 000,00	7
Май следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 480\ 000) / 7$	60 000,00	540 000,00	6
Июнь следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 540\ 000) / 6$	60 000,00	600 000,00	5
Июль следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 600\ 000) / 5$	60 000,00	660 000,00	4
Август следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 660\ 000) / 4$	60 000,00	720 000,00	3
Сентябрь следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 720\ 000) / 3$	60 000,00	780 000,00	2
Октябрь следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 780\ 000) / 2$	60 000,00	840 000,00	1
Ноябрь следующего года	$(1\ 000\ 000 - 100\ 000 - 840\ 000) / 1$	60 000,00	900 000,00	0

На конец срока амортизации (через 15 месяцев) балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости – 100 000 руб. (1 000 000 руб. – 900 000 руб.).

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка:

Способ уменьшаемого остатка позволяет списать большую часть стоимости объекта ОС в начале его эксплуатации, поскольку предполагает систематическое уменьшение суммы амортизации за одинаковые периоды по мере истечения его СПИ (п. 35 ФСБУ 6/2020).

Формулу расчета суммы амортизации бухгалтер определяет самостоятельно так, чтобы [8]:

- сумма амортизации уменьшалась от периода к периоду (п. 35 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29);

- на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта ОС были равны (п. 32 ФСБУ 6/2020) [8].

$$\begin{array}{l}
 1) \quad \boxed{\text{Сумма амортизации за месяц}} = \left(\boxed{\text{Балансовая стоимость объекта ОС на начало месяца}} - \boxed{\text{Ликвидационная стоимость объекта ОС}} \right) / \boxed{\text{СПИ (в месяцах)}} \times \boxed{\text{Коэффициент ускорения}} \\
 2) \quad \boxed{\text{Сумма амортизации за месяц}} = \left(\boxed{\text{Балансовая стоимость объекта ОС на начало месяца}} - \boxed{\text{Ликвидационная стоимость объекта ОС}} \right) / \boxed{\text{Оставшийся СПИ (в месяцах)}} \times \boxed{\text{Коэффициент ускорения}}
 \end{array}$$

Рис. 3. Формулы для ежемесячного начисления амортизации способом уменьшаемого остатка

Применение ускоренной амортизации в бухгалтерском учете ФСБУ 6/2020 прямо не предусмотрено. Однако, при определении формулы для расчета амортизации способом уменьшаемого остатка можно применять коэффициент ускорения.

Порядок погашения остатка стоимости объекта ОС, образующегося в конце СПИ, организация определяет самостоятельно. Она утверждает данный порядок в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 35 ФСБУ 6/2020, п. 7 ПБУ 1/2008 [3], Письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18).

Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле (1). 10 августа готово к эксплуатации приобретенное организацией производственное оборудование. Первоначальная стоимость – 1 000 000 рублей. Элементы амортизации установлены следующие (организацией самостоятельно!):

- СПИ – 15 месяцев;
- ликвидационная стоимость – 100 000 рублей;
- способ амортизации – способ уменьшаемого остатка;
- коэффициент ускорения – 3.

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете. В учетной политике организация установила, что для равномерного списания амортизации в последних 4 месяцах СПИ общая формула расчета амортизации не применяется. В каждом из них амортизация начисляется в размере 1/4 от разности между балансовой и ликвидационной стоимостью так, чтобы балансовая стоимость оборудования стала равна его ликвидационной стоимости. Пример расчета представлен в таблице 3.

Таблица 3

Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике
организации, руб.

Период	Амортизация за месяц	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость минус ликвидационная стоимость
Сентябрь текущего года	180 000,00 ((1 000 000 – – 100 000) / 15 x 3)	180 000,00	720 000,00 (1 000 000 – 180 000 – – 100 000)
Октябрь текущего года	144 000,00 (720 000 / 15x 3)	324 000,00 (180 000 + 144 000)	576 000,00 (1 000 000 – 324 000 – – 100 000)
Ноябрь текущего года	115 200,00 (576 000 / 15 x 3)	439 200,00 (324 000 + 115 200)	460 800,00 (1 000 000 – 439 200 – – 100 000)
Декабрь текущего года	92 160,00	531 360,00	368 640,00
Январь следующего года	73 728,00	605 088,00	294 912,00
Февраль следующего года	58 982,40	664 070,40	235 929,60
Март следующего года	47 185,92	711 256,32	188 743,68
Апрель следующего года	37 748,74	749 005,06	150 994,94
Май следующего года	30 198,99	779 204,04	120 795,96
Июнь следующего года	24 159,19	803 363,24	96 636,76
Июль следующего года	19 327,35 (96 636,76 / 15 x 3)	822 690,59 (803 363,24 + + 19 327,35)	77 309,41 (1 000 000 – 822 690,59 – – 100 000)
Август следующего года	19 327,35 (77 309,41 / 4)	842 017,94 (822 690,59 + + 19 327,35)	57 982,06 (1 000 000 – 842 017,94 – – 100 000)
Сентябрь следующего года	19 327,35 (77 309,41 / 4)	861 345,29 (842 017,94 + + 19 327,35)	38 654,71 (1 000 000 – 861 345,29 – – 100 000)
Октябрь следующего года	19 327,35 (77 309,41 / 4)	880 672,65 (861 345,29 + + 19 327,35)	19 327,35 (1 000 000 – 880 672,65 – – 100 000)
Ноябрь следующего года	19 327,35 (77 309,41 / 4)	900 000,00 (880 672,65 + + 19 327,35)	0,00 (1 000 000 – 900 000 – – 100 000)

Пример расчета амортизации способом уменьшаемого остатка по формуле 2.

10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование.

Первоначальная стоимость – 1 000 000 руб.

Элементы амортизации установлены следующие:

- СПИ – 15 месяцев;
- ликвидационная стоимость – 100 000 руб.;
- способ амортизации – способ уменьшаемого остатка;
- коэффициент ускорения – 1,9.

Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ОС в бухгалтерском учете.

В учетной политике организация установила, что в последний месяц начисления амортизации общая формула расчета амортизации не применяется – списывается оставшееся на начало месяца превышение балансовой стоимости оборудования над его ликвидационной стоимостью.

Далее в таблице 4 представлен пример расчета амортизации, при котором на конец срока амортизации балансовая и ликвидационная стоимости объекта ОС равны.

Таблица 4

Расчет амортизации оборудования
согласно учетной политике организации, руб.

Период	Амортизация за месяц	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости	Оставшийся срок полезного использования, мес.
1-й месяц	114 000,00 ((1 000 000 – – 100 000) / 15 x x 1,9)	114 000,00	786 000,00 (1 000 000 – 100 000 – – 114 000)	14
2-й месяц	10 6671,43 (786 000 / 14 x x 1,9)	220 671,43 (114 000 + + 106 671,43)	679 328,57 (786 000 – 220 671,43)	13
3-й месяц	99 286,48	31 9957,91	580 042,09	12
4-й месяц	91 840,00	411 797,91	488 202,09	11
5-й месяц	84 325,82	496 123,73	403 876,28	10
6-й месяц	76 736,49	572 860,22	327 139,78	9

Период	Амортизация за месяц	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость за вычетом ликвидационной стоимости	Оставшийся срок полезного использования, мес.
7-й месяц	69 062,84	641 923,06	258 076,94	8
8-й месяц	61 293,27	703 216,33	196 783,67	7
9-й месяц	53 412,71	756 629,04	143 370,96	6
10-й месяц	45 400,80	802 029,85	97 970,15	5
11-й месяц	37 228,66	839 258,50	60 741,50	4
12-й месяц	28 852,21	868 110,71	31 889,29	3
13-й месяц	20 196,55	888 307,26	11 692,74	2
14-й месяц	11 108,10	899 415,36	584,64	1
15-й месяц	584,64	900 000,00	0,00	0

Способ начисления амортизации пропорционально количеству продукции (объему работ).

Метод заключается в том, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта ОС между периодами пропорционально выпуску продукции (объему работ в натуральном выражении) (п. 36 ФСБУ 6/2020).

Внимание! При применении данного способа нельзя определять сумму амортизации на основе величины выручки или иных поступлений от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного ОС (п. 36 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29).



Рис. 4. Расчет месячной суммы амортизации данным способом

Пример расчета амортизации пропорционально количеству продукции.

10 августа было готово к использованию приобретенное организацией производственное оборудование.

Первоначальная стоимость – 1 000 000 рублей. Ожидается, что это оборудование выпустит 180 000 единиц готовой продукции за период более 12 месяцев.

Ликвидационная стоимость определена в размере 100 000 рублей. Пример расчета фактического выпуска в таблице 5.

Таблица 5

Фактический выпуск продукции

Период	Количество, шт.	Период	Количество, шт.
Август текущего года	2 000	Апрель следующего года	15 000
Сентябрь текущего года	7 000	Май следующего года	15 000
Октябрь текущего года	10 000	Июнь следующего года	11 000
Ноябрь текущего года	15 000	Июль следующего года	10 000
Декабрь текущего года	15 000	Август следующего года	10 000
Январь следующего года	15 000	Сентябрь следующего года	7 000
Февраль следующего года	20 000	Октябрь следующего года	5 000
Март следующего года	20 000	Ноябрь следующего года	3 000
		Итого	180 000

Бухгалтерскую отчетность организация составляет ежемесячно. Амортизация начисляется с даты признания ОС в бухгалтерском учете.

В таблице 6 представлен пример расчета амортизации оборудования согласно учетной политике организации. Расчеты приведены в рублях.

Таблица 6

Расчет амортизации оборудования согласно учетной политике

Период	Расчет амортизации за месяц, руб.	Амортизация за месяц, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Оставшийся ожидаемый выпуск, шт.
Август текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000) \times 2\,000 / 180\,000$	10 000,00	10 000,00	178 000
Сентябрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 10\,000) \times 7\,000 / 178\,000$	35 000,00	45 000,00	171 000
Октябрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 45\,000) \times 10\,000 / 171\,000$	50 000,00	95 000,00	161 000
Ноябрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 95\,000) \times 15\,000 / 161\,000$	75 000,00	170 000,00	146 000
Декабрь текущего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 170\,000) \times 15\,000 / 146\,000$	75 000,00	245 000,00	131 000
Январь следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 245\,000) \times 15\,000 / 131\,000$	75 000,00	320 000,00	116 000
Февраль следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 320\,000) \times 20\,000 / 116\,000$	100 000,00	420 000,00	96 000
Март следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 420\,000) \times 20\,000 / 96\,000$	100 000,00	520 000,00	76 000
Апрель следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 520\,000) \times 15\,000 / 76\,000$	75 000,00	595 000,00	61 000
Май следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 595\,000) \times 15\,000 / 61\,000$	75 000,00	670 000,00	46 000

Период	Расчет амортизации за месяц, руб.	Амортизация за месяц, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Оставшийся ожидаемый выпуск, шт.
Июнь следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 670\,000) \times 11\,000 / 46\,000$	55 000,00	725 000,00	35 000
Июль следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 725\,000) \times 10\,000 / 35\,000$	50 000,00	775 000,00	25 000
Август следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 775\,000) \times 10\,000 / 25\,000$	50 000,00	825 000,00	15 000
Сентябрь следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 825\,000) \times 7\,000 / 15\,000$	35 000,00	860 000,00	8 000
Октябрь следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 860\,000) \times 5\,000 / 8\,000$	25 000,00	885 000,00	3 000
Ноябрь следующего года	$(1\,000\,000 - 100\,000 - 885\,000) \times 3\,000 / 3\,000$	15 000,00	900 000,00	0

На конец срока амортизации балансовая стоимость оборудования будет равна его ликвидационной стоимости – 100 000 руб. (1 000 000 руб. – 900 000 руб.).

Внимание! Накопленную амортизацию по ОС необходимо учитывать на счете 02 «Амортизация основных средств» (п. 39 ФСБУ 6/2020, Инструкция по применению Плана счетов). Начисление амортизации по ОС отражают записью по кредиту счета 02.

Сумму начисленной амортизации включают:

- в стоимость незавершенного производства, когда ОС используется в обычных видах деятельности (пп. «г» п. 23 ФСБУ 5/2019 «Запасы») [7];

- в стоимость внеоборотного актива, если ОС используется для создания или приобретения этого актива (пп. «в» п. 10 ФСБУ

26/2020 «Капитальные вложения», п. 23 Положения № 34н); бухгалтерские записи могут быть такими: Дт 20,23,25,26,44,08,91-2 и др. Кт02.

Контрольные вопросы по теме 4

1. Дайте определение капитальных вложений исходя из требований нормативного документа.
2. Что является единицей учета капитальных вложений?
3. В соответствии с требованием какого нормативного акта организация проверяет капитальные вложения на обесценение?
4. Критерии отнесения активов к основным средствам.
5. Перечислите существующие способы начисления амортизации, дайте определение ликвидационной стоимости объектов основных средств.

Тема 5. Учет нематериальных активов

Основные вопросы:

1. Понятие нематериальных активов организации.
2. Учет поступления и выбытия НМА.
3. Способы начисления и учет амортизации.
4. Учет расходов на НИОКР.

1. Понятие нематериальных активов организации

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное выполнение следующих условий [16]:

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

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные до-

кументы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т. п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

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

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

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

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

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам [16] относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для ЭВМ; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

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

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудио-

визуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Предметом бухгалтерского учета выступает не сама интеллектуальная деятельность, а исключительные права на ее использование, возникающие:

- из охранных документов (патентов и свидетельств), закрепляющих за их владельцами исключительные права на использование интеллектуальной собственности;
- других документов (акты выполненных работ);
- хозяйственных договоров (например, купли-продажи), фиксирующих отчуждение исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

НМА принимается к бухгалтерскому учету [16] по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету. 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.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, 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.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случае переоценки и обесценения нематериальных активов.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

В налоговом учете нет такого нематериального актива, как положительная деловая репутация.

2. Учет поступления и выбытия нематериальных активов

1) приобретение за плату (покупка):

Дт08 Кт60 – стоимость НМА без НДС;

Дт19 Кт60 – НДС по счету-фактуре поставщика;

Дт08 Кт76 – начислена патентная пошлина;

Дт76 Кт51 – оплачена пошлина;

Дт04 Кт08 – НМА принят к учету по первоначальной стоимости;

Дт68 Кт19 – налоговый вычет без НДС;

Дт60 Кт51 – перечислено продавцу;

Дт 91-2 Кт76 – начислена пошлина Федеральной службе за использование охранного документа (периодически в соответствии с законом «О патентах»);

Дт76 Кт51 – перечислена пошлина Федеральной службе;

2) создание НМА собственными силами:

Дт08 Кт70 – оплата труда занятых в создании НМА;

Дт08 Кт69 – начисления на заработную плату;

Дт08 Кт02 – амортизация оборудования, занятого в создании НМА;

Дт08 Кт76 – начислена госпошлина;

Дт76 Кт51 – оплачена пошлина;

Дт04 Кт08 – принят к учету НМА;

3) поступление в качестве вклада в уставный капитал:

Дт08 Кт75 – НМА от учредителей по согласованной стоимости;

Дт19Кт75 – НДС, восстановленный учредителями (на основании передаточного акта);

Дт08 Кт76 – начислена пошлина;

Дт76 Кт51 – оплачена пошлина;

Дт04 Кт08 – НМА принят к учету по фактической стоимости;

Дт68 Кт19 – налоговый вычет НДС;

4) безвозмездное поступление:

Дт08 Кт98 – поступление НМА по текущей рыночной стоимости;

Дт08 Кт76 – начислена пошлина;

Дт76 Кт51 – оплачена госпошлина;

Дт04 Кт08 – НМА принят к учету;

Дт20,23,25,26,44 Кт05 – начисление А ежемесячно по объекту НМА;

Дт98 Кт91-1 – доходы будущих периодов ежемесячно в сумме начисленной А списываются на прочие доходы.

Деловая репутация организации также является НМА, определяется в виде разницы между покупной ценой организации и стоимостью по балансу всех ее активов и обязательств. Она может быть положительной (+) и отрицательной (-).

+ ДР рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод (Дт08 Кт76; Дт04 Кт08). Приобретенная +ДР амортизируется в течении 20 лет линейным способом (Дт20,26 Кт05).

- ДР рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю и учитывается как прочие доходы в полной сумме (Дт76 Кт91-1).

1) продажа НМА:

Дт62 Кт91-1 Дт91-1 – списана амортизация по проданному НМА;

Дт91-2 Кт04 Дт91-9 – прибыль или убыток от продажи;
Кт91-9 Дт51 Кт62 – оплата покупателя;

2) безвозмездная передача:

Дт05 Кт04 – списана сумма накопленной амортизации;
Дт91-2 Кт04 – списан НМА по остаточной стоимости;
Дт91-2 Кт68 – начислена задолженность бюджету по НДС;
Дт99 Кт91-9 – убыток от безвозмездной передачи НМА;

3) передача в качестве вклада в уставный капитал:

Дт58-1 Кт76 – отражен вклад учредителя по остаточной стоимости НМА+ восстановленный НДС на эту стоимость;

Дт05 Кт04 – списана накопленная А;

Дт76 Кт04 – списана остаточная стоимость НМА;

Дт76 Кт68 – начислена задолженность бюджету по НДС на остаточную стоимость;

Дт68 Кт51- перечислен в бюджет восстановленный НДС.

3. Способы начисления и учет амортизации

В соответствии с ПБУ 14/2007 НМА делятся на [16]:

- НМА с определенным СПИ (по ним амортизация начисляется);

- НМА с неопределенным СПИ (по ним амортизация не начисляется).

СПИ рассчитывается в месяцах! Организация обязана ежегодно проверять СПИ НМА на необходимость его уточнения. Пересматривать СПИ организация должна по НМА как с определенным, так и с неопределенным СПИ.

Амортизация начисляется:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции, работ, услуг. Способ начисления амортизации можно менять, если невозможно рассчитать экономические выгоды!

Дт20,23,25,26,44 Кт05 – начислена амортизация по НМА в производстве.

Дт29 Кт05 – начислена А по НМА в непромышленной сфере
Дт08 Кт05 – начислена А при использовании НМА в строительстве хозспособом.

В налоговом учете, если организация не может установить СПИ, он устанавливается 10 лет.

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.

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

4. Учет расходов на НИОКР

ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» – приказ МФ РФ от 19.11.02 № 115н. Введено в действие с 01.01.03 [18].

Для обеспечения конкурентоспособности коммерческие организации проводят НИОКР в целях разработки новой продукции, внедрения современной технологии.

Определения указанных видов деятельности (НИОКР) даны в ст. 2 Федерального Закона от 23.08.96 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Научная (научно-исследовательская) деятельность – это деятельность, направленная на получение и применение новых знаний.

Научно-техническая деятельность – это деятельность, направленная на получение и применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, для обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

Экспериментальные разработки – это деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Коммерческие организации могут проводить НИОКР собственными силами (хозяйственный способ) или заключать договоры на выполнение работ с другими специализированными организациями и учреждениями (подрядный способ).

В соответствии с ПБУ 17/02 изначально все расходы по НИОКР собираются на счете 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Аналитический учет ведется по каждому виду НИОКР [18].

По завершенным научно-исследовательским работам составляется отчет. А по завершенным опытно-конструкторским работам представляется разработанный образец нового изделия, конструкторская документация на него, техническая документация на новую технологию.

Завершенные НИОКР [18] принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта-приемки выполненных работ. При этом затраты на их проведение в бухгалтерском учете могут быть признаны в качестве:

- нематериальных активов;
- расходов на НИОКР;
- прочих расходов;
- в зависимости от полученного результата.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может списывать расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления.

1. Если по завершенным НИОКР получены результаты, нуждающиеся в правовой охране, то организация может получить исключительные права на них в порядке, определенном патентным законом РФ от 23.09.92 № 3517-1. В этом случае результаты НИОКР являются объектами нематериальных активов.

Право организации на результат интеллектуальной деятельности подтверждается патентом на изобретение, на промышленный образец и свидетельством на полезную модель.

При наличии охранных документов, подтверждающих исключительные права организации, расходы на НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов (Д04 К08-8).

2. Законченные НИОКР, по которым получены результаты, не подлежащие в соответствии с законодательством правовой охране или подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве расходов на НИОКР. Расходы организации на НИОКР в этом случае учитываются на счете 04, на отдельном субсчете «Расходы на НИОКР» (Д04-1 К08-8) и не являются объектами нематериальных активов.

Стоимость принятых к бухгалтерскому учету объектов расходов на НИОКР списывается на расходы по обычным видам деятельности с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов НИОКР.

Списание этих расходов может осуществляться:

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

Организация самостоятельно определяет способ и срок списания расходов (выбранный вариант закрепляется в Приказе об учетной политике).

В соответствии с ПБУ 17/02 [18] срок списания должен быть не менее 1 года и не более 5 лет.

Списание расходов на НИОКР на расходы по обычным видам деятельности в течение отчетного года производится равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от выбранного организацией способа списания расходов.

Д20, 23, 25, 26, 44 К04-1 – списание стоимости расходов на НИОКР на расходы по обычным видам деятельности (на себестоимость продукции, работ, услуг).

Как было выше сказано, по результатам НИОКР можно получить охранные документы (патент, свидетельство), подтверждающие исключительные права на разработку. Экспертиза заявки на выдачу патентов и свидетельств проводится федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной деятельности в течение длительного времени (Федеральная служба по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам).

Организация может использовать результаты НИОКР в своей производственной деятельности, не дожидаясь окончательной экспертизы. В этом случае результаты НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету, как расходы на НИОКР. При этом организация должна установить способ и срок списания расходов. В случае, если по результатам экспертизы заявки будет выдан патент или свидетельство, то не списанную часть стоимости расходов на НИОКР принимают к учету в составе нематериальных активов и определяют срок полезного использования нематериальных активов и способ начисления амортизации.

Одним из условий признания в бухгалтерском учете расходов на НИОКР [18] является использование результатов НИОКР для производственных или управленческих нужд. Если через некоторое время после принятия расходов на НИОКР результат исследований не будет использоваться в производственном процессе (например, вследствие снятия с производства продукции), то непогашенная стоимость расходов на НИОКР подлежит списанию на прочие расходы (Д 91-2 К04-1).

Если расходы на НИОКР в предшествовавших отчетных периодах были списаны как прочие расходы, то в последующих отчетных периодах они не могут быть признаны внеоборотными активами.

Если проведенные организацией НИОКР не дали положительного результата, то в бухгалтерском учете расходы, связанные с их проведением, признаются прочими расходами отчетного периода.

Д91-2 К08-8 – отражается списание расходов на НИОКР, не давших положительного результата. В налоговом учете расходы на НИОКР признаются прочими расходами, связанными с производством и реализацией (ст. 262 НК РФ).

📖 Раздел 3. УЧЕТ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

Тема 6. Учет материально-производственных запасов

Основные вопросы:

1. Характеристика МПЗ и отражение на счетах.
2. Методы списания МА и отражение списания на счетах БУ.

1. Характеристика материально-производственных запасов и отражение на счетах

Материалы – это вид запасов, предназначенных для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг (пп. «а» п. 3 ФСБУ 5/2019) [7]. Производственные и непроизводственные организации ведут учет материалов одинаково. При принятии к бухгалтерскому учету материалы оценивают по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019) [7].

Если приобретаете материалы за плату, их фактическую себестоимость формируйте в общем порядке исходя из всех затрат на приобретение и приведение в состояние и местоположение, необходимые для потребления или использования (за минусом возмещаемых налогов) (п. 10, 11, пп. «а» п. 12 ФСБУ 5/2019).

Внимание! НДС включают в стоимость приобретенных материалов в случаях, когда он не принимается к вычету (пп. «а» п. 12 ФСБУ 5/2019):

- материалы предназначены для использования в операциях, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) НДС, включая выполнение работ (оказание услуг), предусмотренных ст. 149 НК РФ, местом реализации которых территория РФ не признается (пп. 1, 2.1 п. 2 ст. 170 НК РФ);

- материалы используются для производства продукции или продажи товаров, которые реализуются за пределами РФ (пп. 2 п. 2 ст. 170 НК РФ);

- вы не являетесь плательщиком НДС или освобождены от его уплаты по ст. 145 НК РФ (пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ);

- материалы используются для операций, не признаваемых реализацией (пп. 4 п. 2 ст. 170 НК РФ);

- нет счета-фактуры поставщика (продавца) (п. 1 ст. 169 НК РФ). Так бывает, например, при приобретении материалов в роз-

ничной торговле через подотчетное лицо. В последнем случае НДС нельзя учесть в целях налогообложения прибыли (п. 1 ст. 170, п. 2 ст. 254 НК РФ, Письмо Минфина России от 13.08.2018 № 03-07-11/57127).

При безвозмездном получении материалы оценивают по справедливой стоимости, увеличив ее на сумму дополнительных затрат (без НДС), связанных с их поступлением, приведением в состояние и местоположение, необходимые для потребления или использования (п. 10, 12, 15 ФСБУ 5/2019).

Материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, в общем случае принимают к бухгалтерскому учету по фактической стоимости с учетом дополнительных затрат (п. 10 ФСБУ 5/2019).

Материалы, полученные от выбытия внеоборотных активов (например, недвижимости) или в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, оценивают по наименьшей из следующих величин (п. 16 ФСБУ 5/2019):

- по стоимости аналогичных материалов, приобретенных (созданных) в рамках обычного операционного цикла;
- балансовой стоимости списываемых активов и затрат на демонтаж, разборку объектов, извлечение материалов и приведение в состояние, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Фактическую себестоимость поступающих материалов формируют непосредственно на счете 10 «Материалы» или на счетах: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; или 15 и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В таблице 7 представлена корреспонденция счетов по отражению операций, связанных с приобретением материалов.

Таблица 7

Отражение операций, связанных с приобретением материалов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Приобретение материалов за плату		
1.1. Если фактическая себестоимость материалов формируется непосредственно на счете 10		
Отражено приобретение материалов	10	60
Продавцом предъявлен НДС	19	60
Понесены дополнительные затраты, связанные с приобретением материалов	10	60 (76 и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	19	60 (76)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принят к вычету НДС со стоимости материалов и с суммы дополнительных затрат	68	19
Произведена оплата продавцу и иным контрагентам	60 (76)	51 и др.
1.2. Если применяется счет 15		
Отражено приобретение материалов	15	60
Продавцом предъявлен НДС	19	60
Понесены дополнительные затраты, связанные с приобретением материалов	15	60 (76 и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	19	60 (76)
Принят к вычету НДС со стоимости материалов и с суммы дополнительных затрат	68	19
Произведена оплата продавцу и иным контрагентам	60 (76)	51 и др.
Материалы поступили на склад организации	10	15
1.3. Если применяются счета 15 и 16		
Отражено приобретение материалов	15	60
Продавцом предъявлен НДС	19	60
Понесены дополнительные затраты, связанные с приобретением материалов	15	60 (76 и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	19	60 (76)
Принят к вычету НДС со стоимости материалов и с суммы дополнительных затрат	68	19
Произведена оплата продавцу и иным контрагентам	60 (76)	51 и др.
Отражено поступление материалов в организацию (по учетной цене)	10	15
Списаны отклонения фактической себестоимости от учетной цены	16 (15)	15 (16)
2. Получение материалов безвозмездно		
Приняты к учету материалы, полученные безвозмездно	10	98-2
Понесены дополнительные затраты, связанные с получением материалов	10	60 (76 и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	19	60 (76)
Принят к вычету НДС с суммы дополнительных затрат	68	19
3. Поступление материалов в качестве вклада в уставный капитал		
Получены материалы в счет оплаты уставного капитала	10	75-1
Признан эмиссионный доход в случае, если стоимость полученных материалов больше номинальной стоимости акций (номинального размера доли)	75-1	83
Отражен НДС со стоимости материалов, восстановленный передающей стороной	19	83 (75-1)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Понесены дополнительные затраты, связанные с получением материалов	10	60 (76 и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	19	60 (76)
Принят к вычету НДС со стоимости материалов и с суммы дополнительных затрат	68	19
Оплачены дополнительные затраты	60 (76)	51 и др.
4. Поступление материалов при ликвидации ОС		
Оприходованы материалы от ликвидации объекта ОС	10	01-выбытие (91-1)
Стоимость материалов увеличена на сумму дополнительных затрат (например, на демонтаж)	10	60 (76 и др.)
Отражен НДС с суммы дополнительных затрат	19	60 (76)
Принят к вычету НДС с суммы дополнительных затрат	68	19
Оплачены дополнительные затраты	60 (76)	51 и др.

2. Методы списания материалов и отражение списания на счетах бухгалтерского учета

Материалы, списываемые со счета 10, оценивают одним из следующих способов (п. 36 ФСБУ 5/2019) [7]:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

По материалам, имеющим сходные свойства и характер использования, последовательно применяют один и тот же способ расчета себестоимости (п. 37 ФСБУ 5/2019) [7].

Организовать бухгалтерский учет расходования материалов можно двумя способами:

- списывать материалы со счета 10 при передаче их для непосредственного использования подразделениям (производственным, сбытовым, хозяйственным, строительным и т. п.);
- списывать со счета 10 только материалы, фактически израсходованные в производстве или для других нужд, а передачу подразделению отражать так же, как внутреннее перемещение, то есть записью в аналитическом учете.

Списывать материалы нужно на производственные и иные нужды на основании первичных документов. Акт об использовании

материалов в производстве (иной подобный документ) необходим для их списания и признания затрат, только если отражается передача материалов в подразделения как внутреннее перемещение. Акт составляется по факту их расходования.

В таблицах 8–10 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по списанию материалов.

Таблица 8

Бухгалтерские записи по списанию материалов

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана стоимость материалов, переданных (использованных) для хозяйственных, управленческих или коммерческих нужд	26 (44)	10
Списана стоимость материалов, переданных (использованных) для создания внеоборотных активов	08	10
Списаны отклонения по переданным (использованным) материалам (при применении учетных цен и счета 16) – прямой или сторнировочной записью	26 (44,08)	16
Списана стоимость материалов в прочие расходы	91-2	10

Таблица 9

Списание материалов в производство

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана стоимость материалов, переданных в производство (использованных в нем)	20 (25,29,23)	10
Списаны отклонения по переданным (использованным) материалам (при применении учетных цен и счета 16) – прямой или сторнировочной записью	20 (25,29,23)	16

Стоимость материалов для управленческих нужд можно признать расходом в периоде их приобретения без предварительного учета на счете 10 (п. 2 ФСБУ 5/2019) [7]. Такой порядок учета предусматривается в учетной политике (п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Таблица 10

Списание материалов без применения счета 10

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана стоимость материалов, предназначенных для управленческих нужд	26	60 (71,76)

Несвоевременное списание материалов при их использовании нарушает правила ведения бухгалтерского учета. Если его признают

грубым нарушением, могут наказать как должностных лиц, так и организацию. В целях бухгалтерского учета это рассматривается как ошибка.

Контрольные вопросы по теме 6

1. Назовите нормативный документ, регулирующий учет МПЗ.
2. Назовите способ оценки МПЗ при безвозмездном поступлении.
3. Разъясните порядок формирования фактической себестоимости материалов на счетах 10, 15, 16.
4. Приведите методы списания материалов.
5. Приведите порядок организации аналитического учета материалов.

Тема 7. Учет расходов по обычным видам деятельности

Основные вопросы:

1. Классификация расходов по обычным видам деятельности и понятие затрат на производство.
2. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
3. Синтетический и аналитический учет затрат на производство.
4. Использование отражающих счетов для учета затрат по элементам.
5. Учет брака и затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах.

1. Классификация расходов по обычным видам деятельности и понятие затрат на производство

Классифицировать расходы по обычным видам деятельности можно по разным основаниям.

По экономическому содержанию расходы подразделяют на экономические элементы и статьи калькуляции.

Группировка расходов по экономическим элементам показывает однородные группы расходов.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» [12] установлен единый для всех коммерческих организаций независимо от организацион-

но-правовых форм состав экономических элементов расходов по обычным видам деятельности. Он включает:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию;
- прочие затраты.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции расходы группируются и учитываются по статьям затрат (калькуляции). Перечень статей затрат организация устанавливает самостоятельно.

Типовую группировку затрат по статьям калькуляции для промышленных предприятий можно представить в следующем виде:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) коммерческие расходы (расходы на продажу).

Первые одиннадцать статей составляют производственную себестоимость, а итог всех двенадцати статей – полную себестоимость продукции (работ, услуг).

В отличие от термина «расходы», который четко определен в ПБУ 10/99 [11], определение термина «затраты» в нормативных документах отсутствует.

Затратами являются потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы (материальные, трудовые и пр.), оцененные в стоимостном выражении и признаваемые в балансе в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними.

Затраты «превращаются» в расходы, когда признаются соответствующие доходы, связанные с этими затратами, после чего они

отражаются уже не в балансе, а в отчете о прибылях и убытках. Иначе говоря, затраты потребляются для извлечения дохода и осуществляются вперед в расчете на получение прибыли, а расходы всегда признаются после признания дохода.

Затраты, не списанные в качестве расходов, отражаются в учете и отчетности как активы.

Все затраты организации можно разделить на следующие основные группы.

1. Затраты, возникающие до производственного процесса, связанные с формированием первоначальной стоимости (фактической себестоимости) активов, участвующих в дальнейшем в производственном процессе или используемых для управления организацией. Они отражаются по дебету счетов 08, 10, 41 и др. и будут включены в затраты, связанные с производством и продажей продукции, по мере использования соответствующих активов.

2. Затраты, возникающие в связи с осуществлением производственного процесса и формирующие себестоимость готовой продукции или незавершенного производства. Они отражаются в зависимости от места их возникновения по дебету счетов 20, 23, 25 и др.

3. Затраты, связанные с управлением организацией в целом, учитываемые на счете 26.

4. Суммы, отражаемые на счете 26, являются затратами, если по окончании месяца согласно учетной политике они списываются на счет 20 и в дальнейшем в общей сумме затрат на производство распределяются между выпущенной продукцией и незавершенным производством.

Если суммы, отражаемые на счете 26, по окончании месяца согласно учетной политике списываются на счет 90, они являются расходами, поскольку соответствуют определению «расходы», приведенному в ПБУ 10/99 [12].

5. Затраты, связанные с продажей продукции, учитываемые на счете 44. К ним относятся не все суммы, отражаемые на счете 44, а только затраты по заготовке и доставке товаров от поставщиков, относящиеся к остатку нереализованных товаров. Все остальные суммы, учитываемые на счете 44, являются расходами.

Под затратами на производство понимают израсходованные ресурсы на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу.

2. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Целью учета затрат на производство является обеспечение информацией для управления производственной деятельностью организации, в том числе для определения себестоимости продукции и выявления финансовых результатов по обычным видам деятельности.

Стоимостная оценка использованных в процессе производства ресурсов (природных, материальных, живого труда и др.) представляет собой себестоимость продукции (работ, услуг). Таким образом, себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме затраты (расходы) на ее производство и продажу.

Калькуляцией называется исчисление себестоимости, как единицы отдельных видов продукции или работ (услуг), так и товарной продукции в целом, а также промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений. Различают нормативные, плановые (сметные) и фактические калькуляции. Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами.

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность разработанных приемов организации документирования и учета затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и контроль за процессом ее формирования.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от отраслевых особенностей, типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры выпускаемой продукции и т. п., а также потребностей руководства и менеджеров в производственной информации.

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости можно классифицировать по различным признакам.

В зависимости от группировки затрат, в целях обобщения расходов и калькулирования себестоимости различают позаказный, попередельный и попроцессный методы.

В зависимости от состава затрат, по которым формируется себестоимость, различают систему учета затрат по полной себестоимости и систему учета затрат по неполной (сокращенной) себестоимости.

Первый, так называемый традиционный, вариант учета затрат связан с разделением их на прямые и косвенные и подсчетом пол-

ной себестоимости продукции. Вторым вариантом предполагается разделение затрат на условно-переменные (затраты на продукт) и условно-постоянные (расходы за период), подсчет сокращенной производственной себестоимости по условно-переменным затратам и списание условно-постоянных затрат на уменьшение прибыли (на дебет счета продаж) в том отчетном периоде, когда они возникли. В настоящее время в качестве условно-постоянных затрат рассматриваются управленческие (общехозяйственные) и коммерческие расходы.

В зависимости от способа контроля за уровнем затрат выделяют учет прошлых затрат, учет нормативных затрат и отклонений от них. Как правило, организации ведут учет прошлых затрат, т. е. величина материальных и трудовых затрат и их соответствие количеству выпущенной продукции определяется после окончания отчетного периода, и, следовательно, менеджеры не могут оперативно управлять уровнем издержек. При учете нормативных затрат оперативно в процессе производства ведется учет отклонений фактических затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов от нормативных, что позволяет менеджерам эффективно контролировать уровень издержек и своевременно принимать управленческие решения. Этот вариант учета затрат может использоваться в сочетании с позаказным, попередельным и попроцессным методами. В отечественном учете этот вариант реализован в нормативном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В этом случае для каждого вида продукции до начала производства калькулируется нормативная себестоимость на основе текущих норм и смет расходов. В процессе производства затраты учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; кроме того, ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм и изменений, вносимых в текущие нормативы. Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

$$З_{ф} = З_{н} + О + И, \quad (1)$$

где $З_{ф}$ – затраты фактические; $З_{н}$ – затраты нормативные; $О$ – величина отклонений от норм; $И$ – величина изменений норм.

3. Синтетический и аналитический учет затрат на производство

Синтетический учет затрат на производство ведется на следующих счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы». Счет предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

К общепроизводственным относятся следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- по страхованию указанного имущества;
- на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства.

Собранные в течение месяца на дебете счета 25 «Общепроизводственные траты в конце месяца полностью включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) основного (дебет счета 20), вспомогательного (дебет счета 23) производства, обслуживающего производства и хозяйства (дебет счета 29).

Между видами изготавливаемой продукции (работ, услуг) расходы распределяют пропорционально какой-либо базе (пропорционально оплате труда, прямым затратам и др.).

Если в организации имел место брак (исправимый, неисправимый), то соответствующую часть общепроизводственных расходов списывают в дебет счета 28 «Брак в производстве». Остатка по счету 25 на конец месяца не бывает.

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы». Счет предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В составе общехозяйственных расходов выделяют:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендную плату за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и тому подобных услуг.

В течение месяца все общехозяйственные расходы собирают на дебете счета 26 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др. Если учет затрат ведется по полной себестоимости, то в конце месяца общехозяйственные затраты включают в состав затрат основного производства (Дт 20 Кт 26) с распределением между видами изготавливаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) пропорционально какой-либо базе. Такой базой могут быть заработная плата производственных рабочих, прямые затраты, прямые материальные затраты и пр. От выбора базы для распределения косвенных расходов существенно зависит точность калькулирования себестоимости. При выборе и обосновании базы распределения необходимо руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями по учету, планированию и калькулированию себестоимости, а при их отсутствии – экономическим смыслом и особенностями производственной деятельности организации.

Если вспомогательные и обслуживающие производства организации оказывали услуги на сторону, то соответствующая часть общехозяйственных расходов списывается в дебет счетов 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Если применяется вариант учета затрат на производство с формированием сокращенной себестоимости готовой продукции, то величина общехозяйственных расходов в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных списывается не на счета производственных затрат, а в дебет счета 90 «Продажи».

Порядок списания общехозяйственных расходов организация определяет самостоятельно при выработке учетной политики на предстоящий год. При принятии решения о списании общехозяйственных расходов с кредита счета 26 непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» необходимо учитывать, что в этом случае уменьшается трудоемкость расчетов.

Остатка на конец месяца по счету 26 «Общехозяйственные расходы» не бывает. Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, местам возникновения затрат.

Счет 23 «Вспомогательные производства». Счет предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации.

В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- возведение (временных) нетитульных сооружений;
- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списывают с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

20 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) этим производствам;

90 «Продажи» – при выполнении работ или услуг для сторонних организаций;

40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании этого счета для учета затрат на производство.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств.

Счет 20 «Основное производство». Счет предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явились целью создания данной организации.

Затраты на производство продукции включаются в затраты того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты.

По дебету счета 20 «Основное производство» в течение месяца отражают на основании первичных документов все прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

По окончании месяца производится распределение и списание косвенных затрат, учтенных на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Окончательное формирование производственной себестоимости происходит с учетом включения в нее потерь от брака.

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

При варианте учета затрат по прошлым затратам фактические затраты на выпуск списываются в дебет счета 43 «Готовая продукция». При нормативном методе в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» списываются фактические затраты на выпуск, а нормативная себестоимость отражается по кредиту счета 40. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота выявляется отклонение, которое относится на счет продаж. Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в конце месяца закрывается.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца представляет собой стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

4. Использование отражающих счетов для учета затрат по элементам

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации [30] формирование информации о расходах по обычным видам деятельности можно вести либо на счетах 20–29, либо на счетах 20–39. В последнем случае счета 20–29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Счета 30–39 применяются для учета расходов по элементам затрат. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика счетов 20–39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Минфина России. К сожалению, эти рекомендации до сих пор не разработаны.

В рабочем плане счетов организации могут быть, например, предусмотрены следующие счета для отражения расходов по обычным видам деятельности по элементам:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Отчисления на социальные нужды»;
- 33 «Амортизация»;
- 34 «Прочие затраты»;
- 37 «Отражение затрат по элементам».

Счет 30 «Материальные затраты» применяется для учета расходов по обычным видам деятельности, группируемых по одноименному элементу.

Счет 31 «Затраты на оплату труда» используется для начисления заработной платы; сальдо по дебету счета отражает общую сумму расходов организации на оплату труда.

На счете 32 «Отчисления на социальные нужды» отражаются расходы на обязательное социальное страхование.

Счет 33 «Амортизация» используется для отражения и накопления информации о расходах организации на амортизационные отчисления.

Счет 34 «Прочие затраты» предназначен для группировки и обобщения тех расходов, которые не нашли отражения на счетах 30–33.

На всех счетах [30] записи осуществляются накопительно в течение отчетного года.

Сальдо по дебету счетов характеризуют общую сумму соответствующих затрат организации по обычным видам деятельности нарастающим итогом с начала отчетного года.

С кредита счета 37 «Отражение затрат по элементам» происходит списание произведенных в течение месяца и учтенных на счетах 30-34 расходов в дебет следующих счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму фактических расходов на создание объектов основных средств, нематериальных активов и т. п.;

- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – в сумме расходов, отнесенных к фактической себестоимости МПЗ;

- счета затрат – на сумму расходов по обычным видам деятельности, относящихся к производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг, а также к управленческим расходам;

- 44 «Расходы на продажу» – на сумму коммерческих расходов и др.

В течение года кредитовое сальдо по счету 37 равняется сумме дебетовых сальдо по счетам 30–34, тем самым группа счетов 30–37 в балансе не отражается [30].

Для контроля за правильностью отражения расходов по обычным видам деятельности к счету 37 могут быть открыты соответствующие субсчета: 37-0 «Отражение материальных затрат», 37-1 «Отражение затрат на оплату труда» и т. п.

По окончании отчетного года счета 30–34 закрываются списанием накопленных сумм расходов в дебет счета 37 «Отражение затрат по элементам», что обеспечивает закрытие по окончании годового отчетного периода и счета 37. Таким образом, по дебету счета 37 собираются затраты по элементам, а списываются с кредита счета по статьям калькуляции.

5. Учет брака и затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах

Браком признается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Различают брак исправимый (дефекты устранимы и это хозяйственно целесообразно) и неисправимый (дефекты неисправимы

или, хотя и исправимы, но это хозяйственно нецелесообразно); внутренний (выявленный на предприятии) и внешний (выявленный потребителями).

Исправимый брак возвращают для устранения недостатков непосредственному виновнику, никаких документов при этом не составляют, так как работа по исправлению допущенного брака не оплачивается.

Если дефекты устраняет другой работник и при этом затрачиваются дополнительные материалы, то выписывается требование на отпуск материалов и наряд на исправление брака. Стоимость материалов, заработная плата работника составят расходы по исправлению брака.

Потерями по неисправимому браку является его фактическая производственная себестоимость. Эти потери могут быть уменьшены:

а) на стоимость полученных отходов по цене возможного использования;

б) на сумму удержаний из заработной платы лиц – виновников брака;

в) на суммы, подлежащие взысканию с поставщиков недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак.

Стоимость внешнего неисправимого брака формируется исходя из суммы возмещения покупателю затрат, понесенных им в связи с приобретением бракованных изделий. Учитываются также расходы на демонтаж бракованных изделий, транспортные расходы, связанные с их заменой.

Стоимость внешнего исправимого брака определяется расходами по устранению дефектов.

Потери от внутреннего брака (как исправимого, так и неисправимого) включаются в фактические затраты на производство соответствующих видов продукции.

Потери от внешнего брака, относящиеся к продукции, произведенной в прошлом отчетном периоде, списываются на затраты на производство такой же продукции в текущем отчетном периоде. Если подобная продукция в текущем отчетном периоде не изготавливалась, потери от внешнего брака подлежат распределению между видами производимой продукции в установленном организацией порядке.

Для учета потерь от брака предназначен счет 28 «Брак в производстве» [30].

По дебету счета 28 «Брак в производстве» учитывают расходы по исправлению брака (с кредита счетов 10, 69, 70 и др.) и окончательно забракованную продукцию основного (кредит счета 20) и вспомогательного (кредит счета 23) производств. По кредиту счета 28 отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (подлежащие удержанию с виновников брака; подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак; стоимость забракованной продукции по цене возможного использования), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака. Остатка по счету 28 на конец месяца не бывает [30].

Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Основным признаком, по которому хозяйство или производство относится к категории обслуживающего, является то, что его деятельность не связана с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг, ставших целью создания данной организации. Это состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие организации оздоровительного и культурно-просветительского назначения.

Для учета затрат обслуживающих производств и хозяйств используется счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Если обслуживающие производства и хозяйства организации выделены на отдельный баланс, то бухгалтерский учет осуществляется с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

По дебету счета 29 отражают прямые расходы на содержание обслуживающих производств и хозяйств за отчетный период, а также расходы вспомогательных производств.

Фактическую себестоимость завершенной производством продукции, выполненных работ (услуг) списывают с кредита счета 29 в дебет счетов: 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» – на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами; 90 «Продажи» – при продаже продукции, работ, услуг на сторону; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на суммы, причитающиеся с кварти-

росъемщиков, арендаторов и др. за оказанные услуги; 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – при оказании услуг подразделениям-потребителям [30].

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и отдельным статьям затрат.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» [11] организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления двумя возможными способами: по мере готовности отдельных этапов работы, услуги, продукции; по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

С точки зрения бухгалтерского учета это означает, что организация может отражать выручку с использованием или без использования счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Этот счет применяется для обобщения информации о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение, а также используется при необходимости организациями, выполняющими работы долгосрочного характера (строительными, проектными, геологическими и т. п.).

По дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи». Суммы поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

ми», погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, поступивших в окончательный расчет.

Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

Контрольные вопросы по теме 7

1. Представьте классификацию доходов и расходов организации в соответствии с требованиями ПБУ.

2. Приведите элементы экономических затрат, формирующих себестоимость продукции.

3. Приведите счета учета затрат и порядок отражения на них объектов учета.

4. Приведите статьи калькулирования себестоимости продукции.

5. Перечислите методы учета затрат и калькулирования себестоимости.

Тема 8. Учет готовой продукции и операций по ее продаже

Основные вопросы:

1. Учет готовой продукции.

2. Учет товаров.

1. Учет готовой продукции

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов организации, предназначенных для продажи, являющихся конечным результатом производственного процесса, законченной обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Продукция и изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые службой технического контроля, учитываются в составе незавершенного производства.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций и (или) физических лиц.

Под услугой понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Синтетический учет готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг ведется с использованием счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция». Аналитический учет ведется по счету 43 «Готовая продукция» по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

При этом остатки готовой продукции на складе или иных местах хранения на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете как по фактической, так и нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

Учет выпуска готовой продукции может осуществляться различными вариантами:

- учет выпуска продукции на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости. При этом варианте учета в течение месяца готовая продукция приходится на склад и списывается при продаже только в натуральных показателях. Проводки на счетах бухгалтерского учета делаются только по окончании месяца, когда определена фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

- учет выпуска продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае учет движения готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» также ведется по фактической производственной себестоимости, но в аналитическом учете движение готовой продукции по счету 43 отражается по учетным ценам [30].

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная себестоимость;
- договорные и другие цены.

Применение варианта нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и большой номенклатурой готовой продукции. Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены применяется

при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры. Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

Если в качестве учетных цен применяются нормативная себестоимость или договорные цены, то разница между фактической производственной себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью.

При списании готовой продукции по учетной стоимости одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции. Сумма отклонений от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного периода, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» к счету 43 «Готовая продукция».

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

Расчет фактической производственной себестоимости готовой продукции производится в этом случае по формуле

$$\Phi = У + О, \quad (2)$$

где Φ – фактическая производственная себестоимость готовой продукции; $У$ – стоимость готовой продукции по учетным ценам; $О$ – отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

Учет выпуска продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, если организацией используется учет затрат по нормативной (плановой) себестоимости; на этом счете выявляются также отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой).

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

По кредиту счета отражается нормативная (плановая) себестоимость продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной.

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». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет [30].

Учет движения готовой продукции на одноименном счете 43 в этом случае отражается по нормативной (плановой) себестоимости. Это показано в таблице 11.

Таблица 11

Корреспонденция счетов по учету выпуска готовой продукции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Вариант 1		
оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости	43	20, 23, 29
списана фактическая производственная себестоимость проданной продукции	90	43
Вариант 2 (без использования счета 40)		
оприходована на склад готовая продукция по учетной стоимости	43	20, 23, 29

Содержание операции	Дебет	Кредит
списаны отклонения фактической производственной себестоимости от учетной стоимости:	43-откл.	20, 23, 29
а) фактическая себестоимость больше учетной	43-откл.	20, 23, 29
б) фактическая себестоимость меньше учетной	сторно	сторно
списана проданная продукция по учетной стоимости	90	43
списаны отклонения фактической себестоимости проданной продукции от учетной стоимости:	90	43-откл.
а) фактическая себестоимость больше учетной стоимости	сторно	43-откл.
б) фактическая себестоимость меньше учетной стоимости		сторно
Вариант 3 (с использованием счета 40):		
оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
списана фактическая производственная, себестоимость выпущенной продукции	40	20, 23, 29
списана нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции	90	43
списаны отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой):		
а) фактическая себестоимость больше нормативной (плановой)	90	40
б) фактическая себестоимость меньше нормативной (плановой)	90 сторно	40 сторно

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».

Учет выполненных работ и оказанных услуг может осуществляться с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае по дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции со счетами 20, 23, 29, а с кредита счета 40 нормативная (плановая) себестоимость работ или услуг списывается на счет 90 «Продажи».

Так же, как и при учете готовой продукции, сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое относится в дебет счета 90 «Продажи».

Завершением производственно-хозяйственного цикла являются продажа готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Продажа продукции, выполнение работ, оказание услуг осуществляются в соответствии с заключенными договорами. Продукция считается проданной, если право собственности на нее перешло к покупателю; работа – выполненной, если ее результаты приняты заказчиком; услуги – оказанными, если они потреблены. Целью продажи является получение дохода, т. е. увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации. Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, если выручка от продажи отпущенной (отгруженной) продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки эти ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции.

Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции.

Для отражения в учете операций продаж существенно важным является момент перехода права собственности от продавца к покупателю (момент реализации), который определяется в соответствии с заключенным договором.

Рассмотрим некоторые возможные виды договоров.

1. Договор купли-продажи. В соответствии со ст. 454 ГК РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Статья 223 ГК РФ определяет, что право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Условия перехода права собственности на товар (продукцию) могут быть специально установлены договором. Таким условием может быть, например, момент оплаты или любое другое условие. В этом случае у продавца продукция будет учитываться на счете 45

«Товары отгруженные», а у покупателя – на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до момента наступления специально установленного договором условия.

2. Договор мены. Согласно ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

Если договором мены не определено условие о переходе права собственности, то право собственности на обмениваемые товары переходит в момент исполнения сторонами обязательств по договору. При этом если организация первой получает товар по договору мены, то до момента перехода права собственности (отгрузки соответствующего товара взамен полученного) этот товар учитывается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Если же организация первой отгружает товар, то до момента перехода права собственности (получения товара взамен отгруженного) этот товар учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

3. Для выполнения работ, оказания услуг в соответствии с ГК РФ могут заключаться договоры подряда (ст. 702), договоры на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (ст. 769), договоры возмездного оказания услуг (ст. 779), договоры перевозки (ст. 784) и др.

Так, по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Как правило, работа выполняется из материалов подрядчика, его силами и средствами. В то же время в договоре могут быть установлены и другие условия: в частности, заказчик может передавать сырье, материалы для переработки. В этом случае в учете подрядчика и заказчика возникает необходимость отражения операций с давальческим сырьем.

Часть готовой продукции организация может использовать на собственные нужды, например на капитальное строительство, для обслуживающих производств и хозяйств и др. В этом случае материальные ценности приходятся с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет соответствующих счетов по учету материальных ценностей в зависимости от их дальнейшего назначения по фактической производственной себестоимости.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [2] в бухгалтерском балансе готовая продукция отражается либо по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции, либо по себестоимости по прямым статьям затрат.

Готовая продукция, которая морально устарела или на которую в течение отчетного года рыночная цена снизилась, отражается в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Товары отгруженные отражаются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной себестоимости и расходам по отгрузке продукции при частичном их списании.

В таблице 12 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету продажи готовой продукции.

Таблица 12

Операции по учету продажи готовой продукции

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Реализация по договору купли-продажи в случае отсутствия особых условий о переходе права собственности (по отгрузке):		
отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг) с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
списана фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг)	90-2	40,43, 26 (20)
списаны расходы на продажу	90-5	44
получена оплата	51	62
2. Реализация по договору купли-продажи, если установлен особый порядок перехода права собственности (например, по оплате):		
списана стоимость переданной (отгруженной) покупателю продукции	45	43
получена оплата (право собственности перешло к покупателю)	51	62
отражена выручка от продажи продукции с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
списана себестоимость продаж	90-2	45
3. Реализация по договору купли-продажи		

Содержание операции	Дебет	Кредит
с получением аванса		
отражено поступление аванса от покупателя	51	62 «Аванс»
НДС из суммы полученного аванса	62 «Аванс»	68
выставлен счет за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
зачтен аванс	62 «Аванс»	62
зачтен НДС	68	62 «Аванс»
списана себестоимость продаж	90-2	43, 20, 23, 29, 26
списаны расходы на продажу	90-5	44
отражена доплата -	51	62
4. Реализация по договору мены:		
У организации А, которая первой поставяет продукцию:		
отгружена продукция по договору мены	45	43,44
оприходованы на склад материалы, полученные от организации В	10	60
учтен НДС	19	60
отражена выручка от продаж по договору мены	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
списана себестоимость продаж по договору мены	90-2	45
зачтены обязательства по договору мены	60	62
принят к вычету НДС1	68	19
У организации В		
отражено поступление от организации А продукции по договору мены 2	002	–
отражена выручка от продажи материалов	62	91-1
начислен НДС	91-2	68
списана себестоимость продаж по договору мены	91-2	10
списана с забалансового счета стоимость полученных материалов	–	002
отражен переход права собственности на материалы по договору мены	10	60
учтен НДС	19	60
зачтены обязательства по договору	60	62
принят к вычету НДС	68	19

Завершением производственно-хозяйственного цикла является продажа готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Продажа продукции, выполнение работ, оказание услуг осуществляются на возмездной основе в соответствии с заключенными договорами. Продукция считается проданной, если право собственности на нее перешло к покупателю; работа – выполненной, если ее результаты приняты заказчиком; услуги – оказанными, если они потреблены.

Целью продажи является получение дохода, т. е. увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи». При признании в бухгалтерском учете выручки сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [30].

Если выручка от продажи отпущенной (отгруженной) продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки эти ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции.

Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции.

Согласно Плану счетов к счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета: 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» [30].

Кроме указанных в Плане субсчетов, организация может открывать и другие, необходимые для учета субсчета, например 90-5 «Расходы на продажу», 90-6 «Общехозяйственные расходы».

Записи по всем открытым субсчетам, кроме 90-9 «Прибыль / убыток от продаж», производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и др. и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», кроме субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж», закрываются внутренними записями на субсчете 90-9 «Прибыль / убыток от продаж», тем самым субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» тоже закрывается.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж (географическим рынкам сбыта) и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

В таблице 13 представлена корреспонденция счетов по выявлению финансового результата и закрытию счета «Продажи».

Таблица 13

Корреспонденция счетов по выявлению финансового результата и закрытию счета «Продажи»

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	90-9	99
2. Отнесена ежемесячно сумма убытков от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	90-9
3. Закрываются субсчета по учету продаж заключительными проводками в конце отчетного года: списываются обороты по учету выручки от продаж	90-1	90-9
списываются обороты по учету себестоимости	90-9	90-2
списываются обороты по учету НДС	90-9	90-3
списываются обороты по учету акцизов	90-9	90-4
списываются обороты по учету расходов на продажу	90-9	90-5

2. Учет товаров

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

Синтетический учет наличия и движения товаров осуществляется на счете 41 «Товары» по следующим субсчетам: 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» и др.

Для учета товаров, находящихся в организации, но не являющихся ее собственностью, используются забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию» [30].

Аналитический учет ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Учетная цена может формироваться следующими способами:

- по фактической себестоимости, аналогично материалам;
- по фактической себестоимости за вычетом затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз);
- по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок (скидок) для организаций, осуществляющих розничную торговлю. В этом случае используется счет 42 «Торговая наценка».

Выбор того или иного варианта учетных цен в розничной торговле зависит от применяемой схемы учета товаров: натурально-стоимостной или стоимостной.

При натурально-стоимостной схеме учета фиксируются остатки и движение товаров по отдельным наименованиям, артикулам, сортам и т. д.

При стоимостной схеме фиксируются остатки, приход и расход в целом по всем товарам (без подразделения по наименованиям).

Для целей управления товарными запасами, контроля за сохранностью товаров лучше применять натурально-стоимостную схему. Однако ее применение возможно только в организациях, где в процессе поступления и выбытия товаров можно получить информацию по каждому наименованию товаров (в оптовой торговле, крупных магазинах, использующих штриховое кодирование или выписку «мягких» чеков). Во многих магазинах единственным источником информации о продаже товаров является кассовый чек, в котором указаны только суммы денег, полученные от покупателя (без указания наименования товаров). В таких магазинах обычно

применяется стоимостная система учета товаров и в качестве учетных цен используются продажные цены, включающие в себя торговую наценку.

Учет поступления товаров на склады в оптовой торговле, а также на предприятия розничной торговли, применяющие натурально-стоимостную схему учета и учитывающие товары по стоимости приобретения (фактической себестоимости), аналогичен учету поступления материалов с той лишь разницей, что вместо счета 10 «Материалы» дебетуется счет 41 «Товары». При этом если стоимость приобретения (фактическая себестоимость) формируется без учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), то соответствующие затраты отражаются в учете бухгалтерской записью: Дт44, Кт60, 76, 70, 69 и др.

Особенностью учета поступления товаров на предприятиях розничной торговли, учитывающих товары по продажным ценам, является появление дополнительной записи по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка» на сумму торговой наценки, относящейся к поступившим товарам (разница между продажной и покупной ценой). Сумму торговой надбавки организация устанавливает самостоятельно. В оптовой торговле продажа товаров отражается в бухгалтерском учете аналогично продаже производственными предприятиями готовой продукции (только вместо счета 43 «Готовая продукция» используется счет 41 «Товары»). Предприятия розничной торговли в основном продают товары населению по договору розничной купли-продажи, при этом учет продажи товаров имеет существенные особенности, корреспонденция счетов представлена в таблице 14.

Таблица 14

Типовая корреспонденция счетов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Поступила в кассу выручка за проданные товары	50	90-1
2. Списаны проданные товары (по учетным ценам)	90-2	41-2
3. Начислен НДС с суммы выручки	90-3	68
4. Списана торговая наценка, относящаяся к проданным товарам (если учет товаров ведется по продажным ценам)	90-2 сторно	42 сторно
5. Списаны расходы на продажу	90	44

В розничной торговле оплата товаров обычно осуществляется наличными деньгами. Согласно законодательству при денежных

расчетах с населением за товары должна применяться контрольно-кассовая техника (ККТ). При этом сумма выручки за день определяется как разность между показаниями счетчиков ККТ на конец и начало дня. Иногда (например, при торговле с ручных тележек) денежные расчеты с населением за товары можно осуществлять без ККТ. В этом случае сумма выручки определяется суммой денег, сданных продавцами в кассу магазина.

Если магазин продает товары с разными ставками НДС, то сумма выручки должна определяться отдельно по каждой группе товаров. Способ раздельного учета выручки тем или иным способом закрепляется в учетной политике (использование отдельных счетчиков ККТ на основании формулы товарного баланса и др.).

Списание товаров со счета 41 проводится в течение месяца по учетной цене. Как указывалось выше, в розничной торговле товары могут учитываться на счете 41 или по стоимости приобретения (фактической себестоимости), или по продажным ценам.

В первом случае применяется натурально-стоимостная схема учета и имеется информация о продаже каждого наименования товаров в натуральных показателях (килограммы, штуки, литры и т. п.). Количественные показатели по каждому наименованию товаров умножаются на соответствующую цену (среднюю, первых закупок или последних закупок в зависимости от учетной политики) и тем самым рассчитывается, на какую сумму продано товаров по стоимости приобретения.

Если товары учитываются по продажным ценам и покупателям не предоставляются при продаже товаров скидки, то для выявления финансового результата на счет 90 необходимо списать торговую наценку, относящуюся к этим товарам.

Для определения реализованной торговой наценки необходима информация о величине выручки в разрезе наименований товаров, так как по разным товарам устанавливается, как правило, разный процент наценки. Поскольку такая информация отсутствует, то сумма реализованной торговой наценки определяется по окончании месяца расчетным путем. Существует несколько способов такого расчета, из которых в абсолютном большинстве случаев применяется «средний процент».

Под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документированный расход (возврат товаров поставщикам, списание испорченных товаров и т. п.). Во всех этих случаях со-

ставляется соответствующий документ (накладная, акт и др.), где обязательно указываются наименование выбывшего товара, его количество, цена и сумма. Вследствие этого по выбывшим товарам всегда можно рассчитать и списать торговую наценку.

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Предметом договора комиссии могут быть сделки как по покупке, так и по продаже товаров, однако значительно чаще совершаются последние.

За комитентом сохраняется право собственности на товары, находящиеся у комиссионера до продажи или после получения их от поставщика. Комиссионер, получив товары от комитента или поставщика, несет ответственность перед комитентом за утрату или повреждение товаров.

Комиссионное вознаграждение уплачивается комитентом комиссионеру в размере и порядке, установленном в договоре. Оно может быть в твердой сумме, в процентах от стоимости проданных или закупленных товаров, как разница между продажной стоимостью товаров и стоимостью, указанной в документах комитента и т. д. Это вознаграждение является выручкой комиссионера за оказанные услуги.

Комитент согласно ст. 1001 ГК РФ помимо уплаты комиссионного вознаграждения обязан возместить комиссионеру израсходованные последним на выполнение поручения суммы, предусмотренные договором.

После исполнения сделки комиссионер должен представить комитенту отчет о проделанной работе.

Комитент при отгрузке товаров комиссионеру выписывает сопроводительный товарный документ (накладную, счет и т. п.).

Комиссионер при отгрузке товаров покупателю также выписывает соответствующий товарный документ и сообщает об этом комитенту, послав ему извещение. На основании этого документа комитент отражает в учете выручку от продажи товаров на дату реализации, указанную в извещении комиссионера.

По договору комиссии организации могут не только продавать, но и принимать товары. Для этого после заключения договора комитент перечисляет комиссионеру денежные средства, необхо-

димые для исполнения данной сделки. Закупленные товары могут поступать комиссионеру или непосредственно комитенту. Поскольку при закупке товаров по договору комиссии стоимость приобретения товаров обычно включает в себя не только покупную цену, но и другие расходы (комиссионное вознаграждение, расходы по страхованию, оплачиваемые, как правило, не одновременно, и т. п.), для формирования себестоимости товаров целесообразно использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» [30].

Практика купли-продажи товаров предполагает предоставление скидок: за скорейшую оплату товаров по сравнению с условиями договора; за приобретение товаров в определенном количестве (одного наименования) или на определенную сумму (как одного, так и нескольких наименований); сезонных (новогодних, рождественских и т. п.); в связи с приближением даты сроков реализации товаров; при торговле в определенные часы и т. д.

Таким образом, скидка представляет собой уменьшение цены продаваемого товара. Скидка может быть связана или исключительно с решением продавца (например, сезонные скидки) или зависеть от выполнения покупателем определенных условий.

В зависимости от момента, в который покупателю предоставляются скидки, их можно разделить на две группы.

К первой группе относятся скидки, сумма которых определяется непосредственно в момент продажи (приобретения) товаров. Так, например, организация-продавец объявляет, что при покупке определенной группы ее товаров в течение ближайшей недели на все приобретаемые товары, относящиеся к этой группе, предоставляется скидка 30 %. Это означает, что при покупке этих товаров их цена определяется уже с учетом скидки. И, следовательно, цена за минусом скидки будет составлять цену приобретения товаров у организации-покупателя и цену их реализации для организации-продавца.

Ко второй группе относятся скидки после продажи (приобретения) товаров. Сюда, в частности, относятся так называемые скидки за скорейшую оплату товаров. Это скидка, которую покупатель получает, если оплатит приобретенные товары в течение установленного продавцом срока.

К рассматриваемой группе относятся также скидки за приобретение товаров в указанном объеме. В этом случае скидка предо-

ставляется покупателю, если за указанный в договоре период времени он приобретет товаров более определенного объема.

Основной вопрос, возникающий при бухгалтерском учете фактов предоставления (получения) скидок, заключается в том, в какой момент и как определить цену продаваемых (приобретаемых товаров).

ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 [11,12] содержат специальные предписания относительно порядка определения доходов и расходов при предоставлении (получении скидок). В соответствии с п. 6.5 ПБУ 10/99 «величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)».

Согласно п. 6.5 ПБУ 10/99 «величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)».

Таким образом, после того как скидка будет предоставлена покупателю, цена приобретения (продажи) товаров для целей бухгалтерского учета будет определяться за минусом полученной (предоставленной) скидки.

Главной целью аналитического учета товаров является получение информации, необходимой для управления товарными запасами. Сравнение учетных остатков с нормативами товарных запасов позволяет выявить сверхнормативные запасы или незаполнение норматива для принятия соответствующих мер (прекращение закупки излишних товаров, закупка недостающих товаров и т. п.).

Аналитический учет товаров ведется также для контроля за сохранностью ценностей путем сопоставления учетных остатков товаров с фактическими, выявленными при инвентаризации.

Аналитический учет товаров ведут как материально-ответственные лица, так и бухгалтерия.

Основные разрезы аналитического учета товаров в организации следующие:

- а) по торговым единицам;
- б) материально-ответственным лицам;
- в) наименованиям товаров.

Разрезы аналитического учета по торговым единицам и материально-ответственным лицам совпадают, если материальную ответственность за товары, находящиеся в той или иной торговой единице, несет одно лицо (одна бригада).

Для бухгалтерии важна организация аналитического учета по всем названным разрезам. Материально-ответственным лицам нужна информация о находящихся у них под отчетом товарах, как правило:

- а) в натуральных показателях;
- б) проданных за месяц товаров (готовой продукции);
- в) остатка товаров (готовой продукции) на конец месяца.

Показатель (а) берется из данных товарного отчета предыдущего месяца – строка «остаток на конец месяца».

Фактическая себестоимость поступившей в магазин за месяц готовой продукции рассчитывается на основании данных о ее поступлении в натуральных показателях и отчетных калькуляций, посредством которых определяется фактическая себестоимость единицы каждого вида продукции.

Фактическая себестоимость поступивших за месяц товаров определяется по данным документов по передаче ценностей из основной деятельности в магазин, сопроводительных документов поставщиков и других первичных документов по учету расходов, связанных с приобретением товаров.

Изменение цен на продаваемую готовую продукцию и товары должно осуществляться, как правило, на начало рабочего дня (смены). При изменении цен в течение рабочего дня (смены) в документах по учету выручки (кассовых чеках, счетах и др.) должно указываться фактическое время покупки.

Изменение продажных цен согласно п. 249 Методических указаний должно оформляться соответствующим актом.

В товарных отчетах магазинов отражаются по готовой продукции и товарам остаток на начало и конец отчетного периода, поступление, продажа и выбытие по иным причинам по фактической себестоимости.

Объем продаж и прочего выбытия указывается также в продажных ценах. Бухгалтерия магазинов принимает и проверяет товарные отчеты, определяет фактическую себестоимость проданных товаров, а также сумму налога на добавленную стоимость, относящегося к проданным товарам.

Контрольные вопросы по теме 8

1. Критерии отнесения активов к готовой продукции и товарам.
2. Варианты и счета учета готовой продукции и товаров.

3. Приведите типовые бухгалтерские записи по учету выпуска готовой продукции без использования счета 40.
4. Виды договоров в соответствии с ГК РФ.
5. Организация аналитического учета товаров на предприятиях розничной торговли.

Тема 9. Учет денежных средств

Основные вопросы:

1. Учет кассовых операций.
2. Учет по расчетным и специальным счетам.
3. Учет операций на валютных счетах.
4. Учет покупки и продажи иностранной валюты.

Денежными средствами являются наиболее ликвидные активы организации, к которым относятся:

- наличные денежные средства, находящиеся в кассе организации, в виде бумажных и металлических денежных знаков (российская и иностранная валюта);
- безналичные денежные средства в виде остатков на расчетных (текущих), валютных счетах и специальных счетах в кредитных организациях;
- денежные средства в пути;
- денежные документы.

Денежные средства, за исключением денежных документов, принимаются к учету по нарицательной стоимости, т. е. стоимости, указанной на денежном знаке или числящейся на банковском счете. Форма и порядок производства денежных средств, а также документооборот и порядок денежных расчетов регулируются и контролируются государством.

Синтетический учет денежных средств ведется на следующих счетах: 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 52 «Валютные счета»; 55 «Специальные счета в банках»; 57 «Переводы в пути».

Аналитический учет наличных денежных средств ведется отдельно по рублевым средствам и каждому виду наличной иностранной валюты; безналичных – по каждому счету, а по специальным счетам – по каждой чековой книжке, депозитному вкладу, открытому аккредитиву, текущему счету, виду иностранной валюты и т. п.; переводов в пути – по каждому отдельному переводу.

1. Учет кассовых операций

В настоящее время наличное денежное обращение в Российской Федерации регулируется Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (с изм. и доп., вступ. в силу с 11.01.2022). В соответствии с данным документом, а также другими нормативными актами все организации независимо от организационно-правовой формы обязаны хранить свои денежные средства в учреждениях банка.

Для приема, хранения наличных денег и денежных документов и осуществления расчетов наличными организация должна иметь кассу, а соответствующие операции называются кассовыми. Изменения в порядок ведения кассовых операций в 2020 году не вносились. Руководствоваться необходимо указанием ЦБ РФ от 11.03.2014 № 3210-У, последняя редакция которого вступила в силу 19.08.2017 (см. указание ЦБ РФ от 19.06.2017 № 4416-У). Этим распоряжением Центробанк:

- поменял порядок составления ПКО и РКО кассы на основании чеков КК-техники;
- ввел новое правило оформления кассовых документов в электронной форме;
- изменил оформление и порядок выдачи подотчетных сумм.

Наличие и движение денежных средств в кассе учитывают на счете 50 «Касса» (субсчет 50-1 «Касса организации»), основанием для записей на счете являются отчеты кассира (второй экземпляр листов кассовой книги). По дебету счета отражается поступление денег в кассу, по кредиту – выдача денег из кассы.

В кассе организации может находиться иностранная валюта, выданная банком и используемая строго на определенные цели, установленные законодательством и нормативными актами ЦБ РФ (командировочные расходы). Учет наличной иностранной валюты осуществляется на субсчете «Касса в иностранной валюте» в двух оценках: в рублях и по видам валют. Пересчет иностранной валюты в рубли при кассовых операциях с иностранной валютой осуществляется по курсу ЦБ РФ на дату оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. Остатки кассовой наличности в иностранной валюте на конец отчетного периода переоцениваются зачислением курсовой разницы в прибыль или убыток организации.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов, кассах хранения билетов, кассах отделения связи и т. п. организации могут открыть субсчет 50-2 «Операционная касса».

В кассе должны также храниться и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и т. п.). Денежные документы учитываются на субсчете 50-3 «Денежные документы» в сумме фактических затрат на приобретение. По дебету субсчета отражается поступление денежных документов в кассу, а по кредиту – их выбытие.

Переводы в пути – денежные средства (преимущественно торговая выручка), внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет, но еще не зачисленные по назначению. Они учитываются на счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия на учет по счету 57 сумм (например, при сдаче выручки) являются квитанции кредитных организаций, сберегательных касс, почтовых отделений, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т. п.

При осуществлении расчетов через кассу необходимо руководствоваться следующим:

- расчеты между юридическими лицами наличными деньгами через кассу ограничены предельными размерами, устанавливаемыми решением ЦБ РФ;

- в соответствии с Указанием Банка России от 09.12.2019 № 5348-У «О правилах наличных расчетов» для юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, в том числе кредитных организаций, банковских платежных агентов (субагентов), платежных агентов (субагентов), микрофинансовых организаций, ломбардов, сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов, кредитных потребительских кооперативов (далее – участники наличных расчетов), и физических лиц, осуществляющих наличный расчет в Российской Федерации в валюте РФ, а также в иностранной валюте. Данные законодательные и нормативные акты устанавливают, что наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт при осуществлении продажи товаров, выполнении работ и оказании услуг должны производиться всеми

организациями с обязательным применением контрольно-кассовой техники (ККТ), которая подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации.

Наличные денежные расчеты без применения ККТ допускаются в случаях оказания услуг населению с выдачей квитанций, билетов, проездных документов, путевок, талонов или других приравненных к кассовым чекам бланков строгой отчетности. Порядок утверждения бланков строгой отчетности, их учета, хранения и уничтожения устанавливается Правительством РФ, формы бланков утверждаются Министерством финансов РФ.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров проводится ревизия кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Ревизия кассы может проводиться и по решению учредителей, вышестоящей организации, в ходе аудиторской проверки.

В таблице 15 представлена корреспонденция счетов по учету кассовых операций.

Таблица 15

Корреспонденция счетов по учету кассовых операций

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Отражена выручка в розничной торговле		
2. Поступили наличные деньги с расчетного, валютного, прочих счетов в банке	50	51, 52, 55
3. Возвращен ранее выданный аванс	50	60
4. Получен аванс	50	62
5. Получены займы, целевое финансирование	50	66, 67, 86
6. Поступили денежные средства в счет погашения задолженности по подписке на акции, вклад в уставный капитал	50	75-1
7. Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами	50	71
8. Погашена дебиторская задолженность	50	62, 76, 73
9. Выявлена сумма излишков при инвентаризации кассы	50	91-1
10. Поступили наличными проценты, дивиденды, штрафы, возмещение убытков	50	76, 91-1
11. Выданы зарплата, пособия, премии, дивиденды работникам организации	70	50
12. Выданы из кассы подотчетные суммы	71	50
13. Погашена задолженность перед поставщиками или подрядчиками	60	50

Содержание операции	Дебет	Кредит
14. Погашены займы наличными	66, 67	50
15. Выдано наличными по исполнительным листам, депонированной заработной плате и разным кредиторам	76	50
16. Выданы дотации, пособия и прочие выплаты за счет средств социального страхования	69	50
17. Отражена сумма недостачи, выявленная при ревизии кассы	94	50
18. Выдан заем работнику	73-1	50
19. Использовано на благотворительные цели	91-2	50
20. Выданы дивиденды учредителям	75-2	50
21. Оприходованы поступившие в кассу денежные документы, корпоративные банковские карты	50-3	50, 51, 71, 76
22. Выданы путевки работникам	76 (73)	50-3
23. Выданы под отчет работнику денежные документы, корпоративная банковская карта	71	50-3
24. Выкуплены акционерным обществом у акционеров собственные акции	81	50
25. Сдана в кассу банков, инкассаторам выручка от продажи товаров; сданы наличные на денежные переводы.	57	50
26. Отражена курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте	50 (91-2)	91-1 (50)

2. Учет по расчетным и специальным счетам

Организации могут иметь расчетные и специальные (бюджетные, депозитные, аккредитивные, карточные, по капитальным вложениям и др.) счета в кредитных организациях, открываемые на основании договора банковского счета. Договор определяет права и обязанности кредитной организации и клиента в соответствии с ГК РФ (гл. 45 «Банковский счет»). Открываемые счета подлежат регистрации налоговыми органами.

Выдача денег, а также безналичные перечисления с расчетного счета осуществляются, как правило, на основании распоряжения организации-владельца или с ее согласия (акцепта). В особых случаях кредитная организация производит беспорное (безакцептное) списание денежных средств с расчетного счета:

- на основании исполнительных документов (решения судов и др.);

– по решению государственных органов и пр. Безналичные расчеты регулируются ГК РФ (гл. 46 «Расчеты»), положением Банка России «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (2002) и другими нормативными актами. При этом установлено следующее:

1) при наличии на счете денежных средств, достаточных для удовлетворения всех требований, предъявляемых к счету, списание производится в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность);

2) при недостаточности денежных средств на счете списание производится в очередности, определяемой ст. 855 ГК РФ.

Прием и выдача наличных денег с расчетного счета производятся кредитной организацией на основании следующих документов: объявления на взнос наличными и чека. Объявление на взнос наличными выписывается при внесении наличных денег на расчетный счет. В подтверждение получения денег плательщику выдается квитанция, которая служит оправдательным документом. Чек является приказом организации о выдаче с ее расчетного счета указанной в чеке суммы наличных денег.

В зависимости от выбранной формы безналичных расчетов кредитные организации производят зачисление и списание денежных средств с расчетного счета на основании следующих расчетных документов: платежного поручения, аккредитива, платежного требования, инкассового поручения, чека.

Для учета операций по расчетным счетам применяется счет 51 «Расчетные счета». Это активный счет, по дебету которого отражается поступление, а по кредиту – использование денежных средств с расчетных счетов. Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки кредитных организаций с расчетного счета, которые выдаются организациям ежедневно (или периодически в установленные сроки). В выписке указываются операции, совершенные по счету, т.е. от кого и сколько денег получено, кому и сколько выплачено. К выписке прилагаются документы, подтверждающие указанные в выписке суммы. В случае ошибочно зачисленных на расчетный счет или списанных с него сумм они принимаются к учету на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2), о чем необходимо немедленно известить кредитную организацию для внесения исправлений.

Бухгалтерский учет наличия и движения денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах,

чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах ведут на счете 55 «Специальные счета в банках». Зачисление денежных средств в аккредитивы отражают по дебету субсчета 55-1, а по кредиту – их списание по мере использования (согласно выпискам кредитной организации) или возврат неиспользованных средств. Аналитический учет по счету 55-1 ведут по каждому выставленному аккредитиву. На субсчете 55-2 учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражают по дебету субсчета 55-2, а списание сумм по мере оплаты выданных чеков (согласно выпискам кредитной организации) и сумм по возвращенным в банк неиспользованным чекам отражают по кредиту счета. Контроль за движением денежных средств в чековых книжках ведут оперативно. На субсчете 55-3 учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [20] депозитные вклады в кредитные организации относятся к финансовым вложениям.

Организации могут открывать специальные карточные счета в кредитных организациях как в рублях, так и в валюте для оплаты своих расходов с помощью корпоративных банковских карт. Корпоративные карты можно использовать для получения наличных денежных средств и осуществления безналичных операций на территории России и за рубежом. Держателями карт являются работники организации, уполномоченные организацией распоряжаться денежными средствами в пределах установленного лимита.

Корпоративные карточные счета относятся к специальным счетам в банках и учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках» на отдельном субсчете «Специальный карточный счет» (55-4). Банковская карта может учитываться как денежный документ на счете 50 «Касса», субсчет 50-3 «Денежные документы», и выдается работникам под отчет [30].

3. Учет операций на валютных счетах

Для учета движения денежных средств организации в иностранной валюте открываются валютные счета. Организация имеет право открыть валютные счета на территории Российской Федерации в любой кредитной организации, уполномоченной Центральным банком РФ на проведение операций с иностранной валютой (в упол-

номоченном банке). Валютный счет открывается на основании заявления организации с предоставлением необходимых документов.

Учет иностранной валюты осуществляется на счете 52 «Валютные счета» на соответствующих субсчетах одновременно в валюте РФ (рублях) и валюте иностранного государства.

Аналитический учет ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Порядок учета валютных операций изложен в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». В положении установлено, что стоимость активов, выраженная в иностранной валюте (в том числе денежные знаки в кассе и средства на счетах в кредитных организациях), для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженных в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Центральным банком РФ. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет валюты в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы. Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал

организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

В бухгалтерском учете начисление курсовых разниц по денежным средствам на валютном счете и в кассе отражается следующим образом:

Дт52,50(91-2) Кт91-1 (52,50) – начислена положительная (отрицательная) курсовая разница по остаткам средств на валютном счете и в кассе.

Курсовые разницы следует отличать от иных видов доходов и потерь, связанных с валютными операциями, в частности от разниц, появляющихся вследствие использования разных видов валютного курса. Например, при продаже валюты на бирже (в коммерческом банке) возникает разница в связи с применением двух видов курсов – официального, котированного ЦБ РФ, и биржевого – курса продажи.

4. Учет покупки и продажи иностранной валюты

Покупка валюты производится через уполномоченные банки и по согласованному с ними курсу только для целей осуществления текущих валютных операций и операций, связанных с движением капитала в случаях, допускаемых законом (оплата командировочных расходов, перечисления на валютные счета за границей, платежи по договорам об импорте, платежи по валютным кредитам и пр.). При покупке иностранной валюты для перечисленных целей необходимо предоставить в банк документы: копии контрактов, договоров, кредитные соглашения, выставленные счета, приказы о командировании сотрудников и др. Купленная валюта зачисляется на специальный транзитный счет и в дальнейшем должна использоваться по назначению. Неиспользованная в течение 7 календарных дней по назначению валюта подлежит обратной продаже на валютном рынке.

В бухгалтерском учете расходы и доходы от продажи иностранной валюты рассматриваются как прочие расходы (доходы) и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовый результат от продажи валюты складывается из сумм:

- курсовых разниц по валютным счетам;
- дохода (расхода) от продажи валюты по курсу выше (ниже) курса ЦБ РФ;
- вознаграждений банку.

В таблице 16 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету продажи денежных средств.

Таблица 16

Типовая корреспонденция счетов по учету денежных средств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Поступили денежные средства в оплату проданных ценностей (работ, услуг)	51, 52	62
2. Зачислены на счет наличные деньги из кассы	51, 52	50
3. Получены авансы от покупателей и заказчиков	51, 52	62
4. Отражены ошибочно зачисленные (списанные) суммы	51, 52 (76-2)	76-2 (51, 52)
5. Получены штрафы, пени, неустойки; поступили суммы от прочих дебиторов, арендная плата, проценты и дивиденды по финансовым вложениям (ценным бумагам и др.)	51, 52	91-1, 76
6. Поступили суммы от органов социального страхования и обеспечения	51	69
7. Зачислены неиспользованные остатки средств аккредитива, чековой книжки	51, 52	55
8. Поступили суммы удовлетворенных претензий	51, 52	76-2
9. Поступили суммы страховых возмещений от страховой компании	51, 52	76-1, 91-1, 99
10. Поступили денежные средства в счет вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности)	51	80
11. Получены средства в виде взносов в уставный капитал	51	75-1
12. Получены кредиты, займы, средства целевого назначения	51, 52	66, 67, 86
13. Возвращены выданные долгосрочные и краткосрочные займы, оплачены должником финансовые векселя	51, 52	58
14. Получены наличные деньги в банке	50	51, 52
15. Оплачены счета поставщиков и подрядчиков, перечислены им авансы	60	51, 52
16. Открыт аккредитив, карточный счет и депонированы средства на чековую книжку, зачислены средства на специальные счета	55	51, 52
17. Перечислена задолженность по социальному страхованию и обеспечению	69	51
18. Перечислены платежи в бюджет	68	51, 52
19. Отражены штрафы, пени, неустойки, уплаченные другим организациям, судебные издержки	76, 91-2	51, 52

Содержание операции	Дебет	Кредит
и арбитражные сборы		
20. Перечислены средства на благотворительные цели, расходы на социальные нужды и др.	91-2	51
21. Перечислены суммы страховых платежей страховым компаниям	76-1	51, 52
22. Погашена задолженность перед прочими кредиторами	76	51, 52
23. Возвращены кредиты, займы, списаны суммы за счет целевого финансирования	66, 67, 86	51, 52
24. Отражена выдача денег (оплата) с карточного счета держателю корпоративной банковской карты	71	55-4
25. Покупка валюты:		
зачислена валюта на валютный счет (по курсу ЦБ РФ на день зачисления)	52-1.3	57
отражена курсовая разница на счете 57 за период между датой покупки валюты и датой ее зачисления на валютный счет	57 (91-2)	91-1 (57)
списаны расходы на покупку (комиссионное вознаграждение банку)	91-2	51, 57
26. Продажа валюты:		
депонированы денежные средства в иностранной валюте для продажи	57	52-1.2
поступили на расчетный счет денежные средства от продажи иностранной валюты	51	91-1
списаны депонированные суммы по курсу на день продажи	91-2	57
списаны расходы по продаже (комиссионное вознаграждение банку)	91-2	52, 57
отражена курсовая разница на счете 57 за период между депонированием иностранной валюты и датой ее продажи	57 (91-2)	91-1 (57)
определен финансовый результат от продажи валюты	91-9 (99)	99 (91-9)

В бухгалтерской отчетности информация о денежных средствах представлена в бухгалтерском балансе по строке «Денежные средства и финансовые эквиваленты» и в форме «Отчет о движении денежных средств».

Перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете о движении денежных средств, приведен в п. 29 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Контрольные вопросы по теме 9

1. Нормативно-правовые акты, регулирующие наличное денежное обращение в РФ.
2. Порядок учета кассовых операций.
3. Учет по расчетным и специальным счетам.
4. Учет операций на валютных счетах.
5. Особенности учета покупки и продажи иностранной валюты.

Тема 10. Учет финансовых вложений

Основные вопросы:

1. Общие положения.
2. Первоначальная и последующая оценка финансовых вложений.
3. Оценка финансовых вложений при их выбытии.
4. Создание резерва под обесценение финансовых вложений.
5. Учет ценных бумаг.
6. Вложения в облигации.
7. Учет финансовых вложений в финансовые векселя и в векселя третьих лиц.
8. Учет вкладов в уставный капитал и выданных займов.
9. Учет совместной деятельности.

1. Общие положения

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [20] активы принимаются к учету в качестве финансовых вложений при одновременном соблюдении следующих условий:

а) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

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

в) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, вклады в уставные (складочные) капиталы дру-

гих организаций и вклады организаций – товарищей по договору простого товарищества, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, а также дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

В зависимости от срока возврата средств, отвлеченных на финансовые вложения (срока погашения ценных бумаг или намерения получать доходы по ним), различают долгосрочные (на срок более года) и краткосрочные (на срок не более года) финансовые вложения.

По содержанию различают долговые финансовые вложения (долговые ценные бумаги и займы) и долевые – вложения с целью образования уставного капитала (акции, вклады в уставные капиталы и др.).

В зависимости от направлений размещения инвестиций различают инвестиции в дочерние общества, зависимые общества и другие организации.

Для целей бухгалтерского учета важным является различие финансовых вложений по двум категориям:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость. К ним относятся котируемые ценные бумаги, пай в паевых фондах (если учредители фондов регулярно публикуют их цену) и пр. Для ценных бумаг текущая рыночная стоимость понимается как рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг;

- финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. К ним относятся вклады в уставные (складочные) капиталы, выданные займы, некотируемые ценные бумаги, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется:

- по объектам, приобретенным за плату, – по сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных налоговым законодательством РФ);

- для объектов, поступивших безвозмездно (ценных бумаг), – по текущей рыночной стоимости на дату их принятия к учету. Если ее невозможно определить, то по сумме денежных средств, которая

может быть получена в результате продажи ценных бумаг на дату их принятия к учету;

- для объектов, вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал, – по денежной оценке, согласованной учредителями (участниками);

- для объектов, вносимых в счет вклада по договору простого товарищества, – по денежной оценке, согласованной товарищами;

- для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – по стоимости переданных или подлежащих передаче активов исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Фактические затраты на приобретение финансовых вложений включают:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением финансовых вложений. Если в результате оказанных услуг организация принимает решение не приобретать финансовые вложения, соответствующие расходы отражаются в учете в составе операционных расходов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретен актив в качестве финансовых вложений;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением финансовых вложений.

Если стоимость финансовых вложений в соответствии с договором, по которому они были приобретены, устанавливается в иностранной валюте, то к бухгалтерскому учету они принимаются в рублевой оценке. Она определяется путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, установленному на дату принятия актива к учету.

В бухгалтерской отчетности на конец отчетного года финансовые вложения отражаются в следующей оценке:

– финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, – по текущей рыночной стоимости на отчетную дату путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Корректировка может производиться ежеквартально или ежемесячно. Сумма корректировки (переоценки) относится на финансовые результаты (как операционные расходы или доходы). Если на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, то данный актив отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки;

– финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость – по первоначальной стоимости, за исключением финансовых вложений, которые обесценены.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения, по которым создан резерв под обесценение, отражаются по учетной стоимости за вычетом суммы резерва.

Единица учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также контроль за их наличием и движением. В качестве единицы финансовых вложений может быть серия, партия, однородная совокупность и т. п.

Синтетический учет формирования, наличия и движения финансовых вложений осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения».

К счету 58 в соответствии с Планом счетов открываются следующие субсчета [30]:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

Приведенный перечень не является исчерпывающим, организация вправе по своему усмотрению открывать к счету 58 и другие субсчета.

Аналитический учет на счете 58 ведется по единицам (видам) финансовых вложений и организациям, в которые осуществляются эти вложения (организациям-эмитентам, организациям-заемщикам, организациям, в уставные капиталы которых внесен вклад, и т. п.).

По ценным бумагам должна быть сформирована следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

2. Первоначальная и последующая оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений может быть: сумма фактических затрат на приобретение; текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету; согласованная стоимость между учредителями.

В случае приобретения финансовых вложений за плату несущественной величины затраты (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) могут учитываться как прочие расходы в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету ценные бумаги (дебет счета 91-2).

Под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг или сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету – для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

Для целей последующей оценки, финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (1-я группа вложений);
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется (2-я группа вложений).

Сначала обратимся к 1-й группе.

Если финансовые вложения, такие, как акции или облигации, котируются на бирже, то организация отражает их по текущей ры-

ночной стоимости. Для этого предыдущая оценка корректируется до текущей рыночной стоимости. Образовавшуюся разницу организация списывает на прочие доходы или расходы.

Такую корректировку можно проводить либо ежемесячно, либо ежеквартально (предприятие решает самостоятельно).

Пример 1. В январе 20... года ООО «XXX» приобрело на бирже акции на сумму 150 000 руб.

Д 58-1 К 76 – 150 000 руб. – отражено приобретение акций на бирже.

Д 76 К 51 – 150 000 руб. – оплачена задолженность по приобретенным акциям.

В феврале 20... года рыночная стоимость акций увеличилась и на 28.02. составляла 155 000 руб. В учетной политике ООО «XXX» записано, что финансовые вложения корректируются ежемесячно.

Д 58-1 К 91-1 – 5 000 руб. – скорректирована первоначальная стоимость акций и доведена до текущей рыночной стоимости на отчетную дату.

Образовавшаяся разница не учитывается в целях 25-й главы НК РФ.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (2-я группа), подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешено разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов).

Пример 2. ООО «XXX» 15.01... купило банковский вексель за 10000 руб.

Д 58-2 К 76 – 10 000 руб. – отражена покупка банковского векселя.

Д 76 К 51 – 10 000 руб. – оплачен банковский вексель.

Номинальная стоимость приобретенного векселя – 12 000 руб., при этом срок обращения векселя – 90 дней.

В январе 20... года (за 17 дней) ООО «ХХХ» может списать на прочие доходы следующую сумму: $(12\ 000 - 10\ 000) / 90 \text{ дней} \times 17 \text{ дней} = 377,78 \text{ руб.}$

Таким образом, 31.01 в бухгалтерском учете будет сделана запись:

Д 58-2 К 91-1 – 377,78 руб. – списана часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью приобретенного банковского векселя.

Таким образом, к концу срока погашения векселя, он будет учитываться по дебету счета 58-2 по номинальной стоимости, а к учету он был принят по первоначальной стоимости.

В налоговом учете возникшая разница на счете 91 не учитывается. Если организация желает учитывать финансовые вложения 2-й группы по номинальной стоимости, а не по первоначальной, то этот выбранный вариант учета должен быть зафиксирован в Приказе об учетной политике в целях бухгалтерского учета.

3. Оценка финансовых вложений при их выбытии

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях:

- погашения;
- продажи;
- безвозмездной передачи;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;
- по договору мены.

При выбытии актива 2-й группы его стоимость определяется одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Выбранный способ должен быть закреплён в Приказе об учетной политике.

При этом вклады в уставный (складочный) капитал другой организации (за исключением вкладов в акционерные общества), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобре-

тенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений. Остальные финансовые вложения второй группы (акции, долговые ценные бумаги) списываются либо по средней первоначальной стоимости, либо способом ФИФО.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость (финансовые вложения первой группы), их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки (по текущей рыночной стоимости).

4. Создание резерва под обесценение финансовых вложений

В ПБУ 19/02 установлено, что организации могут создавать резервы под обесценение финансовых вложений, однако, это касается лишь тех вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется (по финансовым вложениям второй группы). Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение их стоимости, т. е. снижение ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от них в обычных условиях ее деятельности.

Резерв создается на разницу между учетной стоимостью и расчетной стоимостью.

Учетная стоимость – первоначальная стоимость, по которой финансовые вложения отражаются в бухгалтерском учете.

Расчетная стоимость – цена, которую организация предполагает получить за актив в данный момент. Эту стоимость определяет бухгалтер.

Резерв можно создавать в том случае, если устойчиво снижается стоимость финансовых вложений.

Чтобы снижение стоимости финансовых вложений считалось устойчивым, одновременно должны выполняться следующие условия:

- на две предыдущие отчетные даты учетная стоимость вложений значительно выше их расчетной стоимости;
- в течение года расчетная стоимость только снижалась;
- отсутствуют данные о том, что расчетная стоимость в будущем может увеличиться.

Чтобы создать резерв под обесценение финансовых вложений, организация не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря должна провести проверку, в ходе которой и устанавливается, имеются ли все условия устойчивого снижения стоимости активов.

Если условия выполняются, то создается резерв.

Д 91-2 К 59 – создан резерв на выявленную разницу между учетной и расчетной стоимостью финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым создается резерв, отражаются в балансе по расчетной стоимости без дополнительной корреспонденции на счете 58. А пассив баланса уменьшается на сумму созданного резерва, т.к. его создание сначала приводит к уменьшению прибыли отчетного года, а после реформации баланса – к уменьшению нераспределенной прибыли. Созданный резерв отдельной статьей в пассиве баланса не отражается.

Если в дальнейшем расчетная цена вложений, по которым уже был создан резерв, будет повышаться или понижаться, то на эти отклонения корректируется данный резерв (Д91-2 К 59; Д59 К91-1).

Если же такой актив продают, то организация списывает ранее созданный резерв (Д 59 К 91-1).

В налоговом учете резерв под обесценение финансовых вложений не создается, однако, это не относится к профессиональным участникам рынка ценных бумаг – они вправе формировать данный резерв в налоговом учете (ст. 300 НК РФ).

5. Учет ценных бумаг

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ГК РФ, ч. 1, гл. 7, ст. 142).

В соответствии с действующим законодательством к ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы.

Для целей бухгалтерского учета различают следующие виды оценок ценных бумаг:

– номинальная стоимость – стоимость, обозначенная на бланке ценной бумаги;

- миссионная стоимость – цена продажи ценной бумаги при первичном размещении;
- текущая рыночная (курсовая) стоимость – цена как результат котировки на вторичном фондовом рынке;
- учетная стоимость – стоимость, по которой ценные бумаги учитываются на счетах бухгалтерского учета в данный момент времени (числятся на балансе организации).

Учетная стоимость на отчетную дату равна: текущей рыночной стоимости для ценных бумаг, по которым можно определить текущую рыночную стоимость; первоначальной стоимости для ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

По долговым ценным бумагам (облигациям, сберегательным и депозитным сертификатам, чекам и векселям), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним дохода, относить на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов). Таким образом, учетная стоимость в конце периода их обращения будет равняться номинальной.

В бухгалтерском балансе ценные бумаги отражаются по учетной стоимости, за исключением. Ценные бумаги, по которым образуется резерв под обесценение финансовых вложений, отражаются в балансе по учетной стоимости за вычетом сумм образованного резерва.

Ценные бумаги принимаются к учету после перехода права собственности к организации-инвестору (в соответствии со ст. 29 Федерального закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»). Они принимаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости, рассчитанной согласно ПБУ 19/02 в зависимости от варианта поступления. Так, в случае приобретения ценных бумаг за плату первоначальная стоимость формируется по сумме всех затрат для инвестора: суммы, уплачиваемой продавцу ценных бумаг, и затрат на их приобретение. Если величина затрат на приобретение не существенна по сравнению с суммой, уплачиваемой продавцу по договору, то такие затраты могут не включаться в первоначальную стоимость ценных бумаг, а признаваться операционными расходами в том отчетном периоде, в котором ценные бумаги принимаются к учету.

Если ценные бумаги не принадлежат организации на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находятся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, то они принимаются к учету в денежной оценке, указанной в договоре.

Выбытие ценных бумаг в результате погашения (выкупа), продажи и по другим основаниям отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения». Доходы и расходы, связанные со списанием ценных бумаг, рассматриваются как прочие и относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость ценных бумаг при выбытии определяется в зависимости от их вида.

Согласно ПБУ 19/02 [20] при выбытии финансовых вложений (в том числе ценных бумаг), по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из последней оценки.

При выбытии финансовых вложений (ценных бумаг), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется одним из способов, который утверждается в учетной политике организации:

- по первоначальной стоимости каждой единицы;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По каждой группе (виду) финансовых вложений (ценных бумаг) в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Бланки (сертификаты) ценных бумаг могут храниться в депозитарии или кассе организации.

При хранении бланков (сертификатов) в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария. Расходы по оплате услуг депозитария и другие расходы по обслуживанию финансовых вложений (ценных бумаг) отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в составе операционных расходов).

В таблице 17 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету ценных бумаг.

Таблица 17

Операции по учету ценных бумаг

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Приобретены ценные бумаги за плату:		
перечислены денежные средства на покупку ценных бумаг	60, 76	51, 52
отражены расходы, связанные с приобретением ценных бумаг	60, 76	51, 52, 71
приняты к учету ценные бумаги, на которые перешло право собственности к инвестору	58	60, 76
списаны расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, если они не существенны	91	60, 76
2. Поступили ценные бумаги в качестве вклада в уставный капитал	58	75
3. Поступили ценные бумаги безвозмездно	58	98
4. Поступили ценные бумаги в доверительное управление	58	79-3
5. Поступили ценные бумаги в счет вклада по договору простого товарищества	58	80
6. Списана часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг по мере начисления по ним дохода в случае превышения номинальной стоимости над первоначальной стоимостью	58	91
в случае превышения первоначальной стоимости над номинальной	91	58
7. Отражена курсовая разница при переоценке краткосрочных ценных бумаг, стоимость которых выражена в иностранной валюте	58 (91)	91 (58)
8. Произведена корректировка учетной (первоначальной) стоимости ценных бумаг		
в случае превышения текущей рыночной стоимости над учетной стоимостью	58	91
в случае превышения учетной стоимости над текущей рыночной стоимостью	91	58
9. Начислены доходы (проценты, дивиденды) по ценным бумагам	76	91
10. Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91	59
11. Уменьшен резерв под обесценение финансовых вложений в связи с их выбытием или повышением расчетной стоимости, а также если финансовые вложения более не удовлетворяют критериям устойчивого существенного снижения стоимости	59	91
12. Продажа (погашение) ценных бумаг:		
отражены поступления от продажи (сумма, получаемая при погашении)	62, 51	91-1

Содержание операции	Дебет	Кредит
списаны выбывшие ценные бумаги	91-2	58
отражены расходы по продаже ценных бумаг	91-2	51, 76 и др.
списан резерв под обесценение, ранее созданный по выбывающим ценным бумагам	59	91-1
13. Переданы ценные бумаги в доверительное управление	79	58

7. Вложения в облигации

Инвестирование средств в облигации происходит путем их приобретения при размещении или на вторичном фондовом рынке.

Объектами вложений могут выступать частные и государственные облигации.

Частные облигации выпускаются акционерными обществами и обществами с ограниченной ответственностью на сумму, не превышающую размер уставного капитала или на величину обеспечения, предоставляемого третьими лицами. Выпуск облигаций без обеспечения возможен не ранее третьего года существования общества при условии утверждения к этому времени двух годовых балансов.

Эмитентом государственных облигаций является Минфин РФ, а гарантом – Банк России.

Д 58-2 К 76 – отражается приобретение облигаций (формирование первоначальной стоимости вложений).

Д 76 К 51 – оплачены расходы по приобретению облигаций.

Финансовые вложения в облигации, как правило, относятся к финансовым вложениям 2-й группы, т.е. котировки по ним не осуществляются.

В соответствии с ПБУ 19/02 финансовые вложения 2-й группы могут учитываться:

- 1) по первоначальной стоимости;
- 2) по номинальной стоимости (первоначальная стоимость доводится до номинальной в период обращения ценных бумаг).

Выбранный вариант учета облигаций отражается в Приказе об учетной политике в целях бухгалтерского учета.

Приведем бухгалтерские записи для первого варианта:

Д 76-3 К 91-1 – отражается начисленный доход по облигациям (проценты).

Д 51 К 76-3 – получен процент по облигациям.

Облигации списываются с баланса в следующих случаях:

- 1) погашение;
- 2) продажа;
- 3) безвозмездная передача;
- 4) вклад в уставный капитал другой организации.

Продажа облигаций отражается теми же записями, что и продажа акций.

Погашение облигаций отражается следующими записями:

Д 51 К 91-1 – погашены (выкуплены) эмитентом облигации.

Д 91-2 К 58-2 – списана балансовая стоимость погашенных облигаций.

Д 91-9 К 99 – отражается финансовый результат от погашения облигаций (дисконт).

8. Учет финансовых вложений в финансовые векселя и в векселя третьих лиц

В России в настоящий момент имеется несколько видов векселей, обращающихся на основе различных принципов:

- 1) классические векселя (товарные).

Классические векселя обращаются в соответствии с Положением о переводном и простом векселе. С помощью классического векселя оформляются коммерческие сделки и классические векселя должны быть погашены деньгами.

При этом под коммерческими (товарными) сделками понимаются операции, приводящие к возникновению дебиторской и кредиторской задолженностей между контрагентами.

Классический (товарный) вексель отражается в учете:

– у покупателя на отдельном субсчете к счету 60 «Векселя выданные»;

– у поставщика на отдельном субсчете к счету 62 «Векселя полученные».

Классические (товарные) векселя могут быть простыми и переводными;

- 2) финансовые векселя.

Финансовые векселя приобретаются предприятиями у контрагентов, с которыми у них нет ни дебиторской, ни кредиторской задолженностей.

Финансовые векселя появляются в нескольких случаях: прежде всего, это оформление депозитов банками вместо использования депозитных и сберегательных сертификатов.

Банки, вместо того, чтобы развивать вторичный рынок сертификатов, выпуск которых регистрируется в ЦБ РФ, выписывают векселя, тем самым осуществляя неконтролируемую эмиссию.

Финансовый вексель может выписывать любое предприятие и затем продавать его сторонним организациям.

Финансовые векселя учитываются на счете 58-2 (так же, как и облигации), кроме того, на счете 58-2 учитываются векселя третьих лиц, которые, в свою очередь, могут быть финансовыми или товарными векселями.

1. Приобретение финансового векселя в банке или у предприятия.

Д 58-2 К 76 – отражается приобретение финансового векселя (формирование первоначальной стоимости).

Д 76 К 51 – оплачены расходы по приобретению финансового векселя.

2. Приобретение векселя третьего лица.

Д 62 К 90-1 – отражается выручка от продажи продукции, работ, услуг.

Д 90-3 К 68-1 – отражается НДС в составе выручки.

Д 58-2 К 62 – получен в оплату вексель третьего лица (финансовый или товарный).

В дальнейшем вексель, отраженный по дебету счета 58-2 может быть:

- погашен (или оплачен) эмитентом с выплатой процента или дисконта;

- продан;

- безвозмездно передан другой организации;

- передан в качестве вклада в уставный капитал другой организации;

- передан своему поставщику (передан по индоссаменту).

Бухгалтерские записи по погашению, по продаже ценных бумаг (акций, векселей, облигаций) одинаковы.

Передача по индоссаменту

Д 60 К 91-1 – индоссирован вексель (передан поставщику в оплату).

Д 91-2 К 58-2 – списана балансовая стоимость переданного векселя.

Д 91-9 К 99 – отражена прибыль от передачи векселя или

Д 99 К 91-9 – отражен убыток от передачи векселя.

9. Учет вкладов в уставный капитал и выданных займов

Вклады в уставные капиталы других организаций учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1). Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности.

Они производятся в форме:

- внесения вкладов при создании и при расширении организации;
- приобретения акций (долей) организаций на вторичном рынке;
- приобретения акций приватизированных организаций у органов управления государственным имуществом.

В качестве вклада в уставный капитал другой организации могут быть внесены как денежные средства, так и иное имущество, денежная оценка которого производится по договоренности сторон.

Учитывая, что передача имущества в качестве вклада носит инвестиционный характер, в соответствии с Налоговым кодексом РФ (ч. 1, ст. 39) такая передача для целей налогообложения не признается реализацией товаров, работ и услуг и, следовательно, не облагается налогом на добавленную стоимость. Суммы НДС, ранее учтенные при приобретении имущества и принятые к налоговому вычету, подлежат восстановлению, что отражается бухгалтерской записью: Дт91 Кт68.

Восстановлению подлежат суммы НДС, начисленные от учетной (остаточной) стоимости передаваемого имущества.

Финансовые вложения, осуществляемые организацией в виде вкладов, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

При выбытии вкладов в уставные (складочные) капиталы (в случае прекращения деятельности субъекта и пр.) они списываются с кредита счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости каждой единицы учета.

В таблице 18 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету вкладов в уставные капиталы.

Таблица 18

Операции по учету вкладов в уставные капиталы

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Внесены в качестве вклада в уставный капитал:		
денежные средства	58	50, 51, 52
готовая продукция	58	43
материалы	58	10
основные средства (по остаточной стоимости)	58	01
нематериальные активы (по остаточной стоимости)	58	04
2. Восстановлен НДС по имуществу, переданному в качестве вклада в уставный капитал, ранее принятый к вычету	91	68
3. Отражена задолженность по возврату вклада в уставный (складочный) капитал другой организации	76	58

Поступления (доходы, дивиденды), связанные с участием в уставном капитале других организаций, признаются прочими доходами и отражаются на счете 91 за вычетом налога на эти доходы.

Д 76-3 К 91-1 – начислены доходы (дивиденды) от долевого участия в других организациях (за минусом налога по ставке 9 %).

Этот налог взимается у источника получения дохода (учреждаемая организация удерживает этот налог и перечисляет в бюджет).

Д 51 К 76-3 – на расчетный счет зачислены доходы (дивиденды).

Акции и вклады в последующем могут стать предметом сделок купли-продажи, безвозмездной передачи. Продажа долей и ценных бумаг отражается в момент передачи их покупателям.

На основании п. 2 ст. 149 НК РФ выручка от продажи долей и ценных бумаг не подлежит обложению НДС.

Д 62 К 91-1 – отражается выручка от продажи долей или акций.

Д 91-2 К 58-1 – списана балансовая стоимость проданных финансовых активов.

Д 91-2 К 70, 76, 69, ... – отражаются прочие расходы, связанные с продажей акций, долей.

Д 91-9 К 99 – отражается прибыль от продажи акций, долей.

Д 99 К 91-9 – отражается убыток от продажи акций, долей.

Д 50, 51 К 62 – поступила оплата от покупателя.

Если начисление доходов (дивидендов) и продажа акций или долей оказывают существенное влияние на общие финансовые результаты организации, то рассмотренные операции должны быть признаны в учете как предмет деятельности с отнесением причита-

ющихся доходов к доходам по обычным видам деятельности и с отражением их на счете 90 «Продажи».

Финансовые вложения, основанные на отношениях займа, осуществляются путем предоставления организацией (заимодавцем) своих активов на определенный срок в собственность других лиц (заемщиков).

В качестве заемных средств могут выступать:

- денежные средства;
- материальные ценности.

По общему правилу вложения в форме денежного займа – возмездные (с уплатой процента).

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процента, он определяется по правилам начисления процентов за пользование чужими денежными средствами (т. е. исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ).

Проценты по денежным займам могут взиматься в любом согласованном сторонами порядке, в том числе однократно.

При отсутствии специальных указаний в договоре, начисление процентов происходит ежемесячно – до фактического возврата основной суммы займа.

Если выдается беспроцентный заем, то на это необходимо прямо указать в договоре.

Д 58-3 К 51 – предоставлены в заем денежные средства.

Д 008 – получены гарантии (залог) в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условиями договора).

Д 76-3 К 91-1 – начислены проценты по займу.

Д 51 К 76-3 – получены проценты по займу.

Д 51 К 58-3 – возврат основной суммы займа.

К 008 – возврат залога.

Финансовые вложения в форме вещного займа производятся на безвозмездной (беспроцентной) основе, если иное не предусмотрено договором. В соответствии с ГК РФ (ст. 815) по соглашению сторон заемщик может выдать вексель, удостоверяющий обязательство выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные средства.

При выбытии данных активов (в случае возврата займа, прекращения деятельности субъекта и пр.) они списываются с кредита счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости каждой единицы учета.

В таблице 19 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету займов.

Таблица 19

Операции по учету займов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Предоставлены денежные средства займы	58	51
2. Предоставлены займы ценности:		
на сумму займа с НДС	58	91
НДС	91	68
списана стоимость ценностей	91	07, 10, 41
3. Возвращена сумма денежного займа	51	58-3
4. Возвращены ценности по договору займа:		
на сумму полученных ценностей с НДС	10, 41, 07	58-3
НДС	19	91
5. Получен вексель заемщика в обеспечение выданного ранее займа	58-2	58-3

10. Учет совместной деятельности

Учет и раскрытие информации об участии в совместной деятельности регулируется ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» [21], согласно которому различают три вида деятельности:

- совместное осуществление операций (СОО);
- совместное использование активов (СИА);
- совместное осуществление деятельности (СОД).

Совместное осуществление операций (СОО)

Под совместно осуществляемыми операциями понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) с использованием собственных активов, при этом каждый участник договора в бухгалтерском учете отражает свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора.

Вклад участника договора в бухгалтерском учете продолжает учитываться на соответствующих счетах и не переводится в состав финансовых вложений.

Пример совместных операций. Участники договора объединили ресурсы и усилия для выращивания сельскохозяйственной продукции. Одна организация проводит посевную, вторая – обеспечи-

вает выращивание сельскохозяйственной продукции, а третья – собирает урожай.

Выращенная продукция подлежит разделу между участниками согласно условиям договора (разделу подлежит выручка от продажи сельскохозяйственной продукции).

В таблице 20 представлена корреспонденция счетов по учету совместного осуществления операций.

Таблица 20

**Корреспонденция счетов
по учету совместного осуществления операций**

Содержание операции	Дебет	Кредит
У участника, выполняющего заключительный этап производственного процесса		
1. Отражены расходы, связанные с СОО	20	10, 69, 70
2. На основании документов по разделу продукции принята к учету доля готовой продукции, принадлежащая: данному участнику	43	20
остальным участникам (по учетной стоимости)	002	
3. Отражена выручка от продажи продукции, изготовленной в рамках СОО, причитающаяся: данному участнику	62	90
остальным участникам	62	76
4. Списана себестоимость готовой продукции: в части продукции данного участника	90	43
на стоимость продукции других участников		002
5. Получены деньги от покупателя	51	62
6. Перечислены деньги другим участникам	76	51
У участников, выполняющих промежуточные этапы производственного процесса		
1. Отражены расходы, связанные с СОО	20	10, 69, 70
2. Принята к учету готовая продукция, принадлежащая участнику	43	20
3. Отражена выручка от продажи продукции, выпущенной в рамках СОО, при получении извещения об отгрузке продукции покупателю	76	90
4. Списана себестоимость готовой продукции, принадлежащей участнику	90	43
5. Получены деньги за проданную продукцию	51	76

Активы считаются совместно используемыми в случае, когда имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собствен-

ности, и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода.

При этом каждый из участников договора отражает в бухучете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов согласно условиям договора. При этом вклад участника договора также продолжает учитываться на соответствующих счетах и не переводится в состав финансовых вложений.

Пример совместного использования активов – здание принадлежит нескольким собственникам и сдается в аренду одной организации.

Владение и пользование имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляется по соглашению всех ее участников (ст. 247 ГК РФ). Каждый из участников договора о СИА (СОО) отражает в бухгалтерском учете активы, обязательства, расходы и доходы в соответствии с условиями договора. Для учета операций по СИА и СОО не ведется отдельный баланс

Учет доходов, расходов, обязательств и активов, относящихся к СОО или СИА, должен вестись применительно к правилам, установленным ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» [14]. Эти показатели должны отражаться обособленно в доле, относящейся к участнику, на соответствующих счетах (в аналитическом учете). При составлении бухгалтерской отчетности доходы, расходы, активы и обязательства по СОО и СИА суммируются с соответствующими показателями по обычным видам деятельности.

Участники СОО (СИА) самостоятельно ведут налоговый учет хозяйственных операций, начисляют и уплачивают налоги и сборы в соответствии с условиями заключенных хозяйственных договоров. Участник СОО, выполняющий заключительный этап производственного процесса, доли продукции, причитающиеся другим участникам, учитывает за балансом.

Если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то доходы, подлежащие перечислению другим участникам, отражаются как обязательства перед ними.

В таблице 21 представлена корреспонденция счетов по учету доходов и расходов, связанных с совместным использованием активов.

Таблица 21

**Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов,
связанных с совместным использованием активов**

Содержание операции	Дебет	Кредит
У участника, которому поручено вести расчеты с покупателями (заказчиками)		
1. Отражены расходы, связанные с СИА	20	02, 10, 60, 69, 70 и др.
2. Отражены совместные расходы, связанные с СИА, в доле:		
данного участника	20	02, 10, 60, 70 и др.
остальных участников	76	
3. Отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг) в рамках СИА, на долю, причитающуюся:		
данному участнику	62	90
остальным участникам	62	76
4. Списаны расходы данного участника	90	20
5. Получены деньги от покупателя (заказчика)	51	62
6. Перечислены деньги другим участникам	76	51
У остальных участников		
7. Отражены расходы, связанные с СИА	20	02, 10, 69, 70 и др.
8. Отражена выручка от продажи доли продукции, (работ, услуг), выпущенной в рамках СИА	76	90
9. Списаны расходы	90	20
10. Получены деньги за проданную продукцию (работу, услугу)	51	76

Договором о СИА может быть предусмотрено, что расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляет один из участников. В этом случае доходы (расходы), относящиеся к деятельности других участников, отражаются как кредиторская (дебиторская) задолженность.

В основе совместной деятельности лежит выполнение обязательств по договору простого товарищества между коммерческими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями.

Простое товарищество создается и действует на основании учредительного договора, который подписывается всеми его участниками.

Договором определяется размер и состав складочного капитала товарищества, размер доли каждого из участников в складочном капитале, сроки внесения вкладов участников, ответственность участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов.

По договору простого товарищества (совместной деятельности) несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (ст. 1041 ГК РФ). Ведение бухгалтерского учета общего имущества и хозяйственных операций товарищества обычно поручается одному из товарищей, который ведет общие дела товарищества. В дальнейшем будем называть его «товарищ, ведущий бухгалтерский учет» (ТВ). Остальных участников договора будем называть «организация-товарищ» (ОТ).

Учет операций по совместному осуществлению деятельности товарищем, ведущим бухгалтерский учет ТВ должен обеспечить обособленный учет операций по СОД путем составления отдельного баланса, на котором отражаются внесенное имущество и операции по СОД. Показатели этого баланса не включаются в баланс ТВ.

Вклады, внесенные участниками СОД, учитываются на соответствующих счетах в оценке, предусмотренной договором (по соглашению между товарищами). Учет вкладов по источникам образования средств осуществляется на счете 80, который в данном случае называется «Вклады товарищей».

Начисление амортизации по имуществу осуществляется в обычном порядке вне зависимости от фактического срока его использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о СОД. Отражение хозяйственных операций по СОД (приобретение материалов, изготовление продукции и т. п.) осуществляется в общеустановленном порядке.

По окончании отчетного периода ТВ исчисляет финансовый результат от СОД и распределяет его между участниками в порядке, установленном договором. ТВ представляет остальным товарищам в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую им для формирования отчетности, налоговой и иной документации.

В случае прекращения действия договора ТВ составляет ликвидационный баланс. Выбытие причитающегося товарищам имущества отражается как погашение их вкладов.

В бухгалтерском учете ОТ активы, переданные в качестве вклада в СОД, включаются в состав финансовых вложений по стоимости, по которой эти активы были отражены в балансе на дату вступления в силу договора. Основанием для отражения в учете передачи активов являются первичные учетные документы (накладные, выписки банка, акты приема-передачи основных средств и др.). Аналитический учет по счету 58 следует вести по каждому договору, а внутри договора – по видам переданного имущества. Порядок покрытия расходов и убытков по СОД определяется соглашением сторон. Каждый ОТ на основании информации, представленной ТВ, включает в состав операционных доходов или расходов свою долю прибыли или убытка от СОД и составляет бухгалтерскую отчетность с учетом финансовых результатов, полученных от СОД.

При прекращении СОД переданное ранее имущество возвращается товарищам. При этом ОТ отражает в учете полученное имущество как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. Получаемое имущество принимается к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении СОД. При этом разница между стоимостью вклада, учтенного на счете 58, и стоимостью полученных активов после прекращения СОД включается в состав операционных доходов или расходов. ПБУ 20/03 разрешает заново устанавливать срок полезного использования амортизируемого имущества, принятого к учету после прекращения СОД [21].

Операции по учету совместно осуществляемой деятельности (см. таблицы 22, 23).

Таблица 22

А. Бухгалтерский учет у участника (товарища)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Передача денежных средств в качестве вклада в складочный капитал	58-4	50, 51
Передача активов, отличных от денежных средств, в качестве вклада в общее имущество простого товарищества	58-4	76
Списание остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов	76	01-1, 04-1
Списание материалов и других материальных ценностей в сумме фактических затрат на приобретение (создание)	76	10, 16, 41, 43
Восстановлен входной НДС по переданному имуществу	76	68-1

Содержание операции	Дебет	Кредит
Перечислен в бюджет восстановленный НДС	68-1	51
Прибыль от совместной деятельности, подлежащая получению участником договора (в бухгалтерском учете – прочий доход, в налоговом – внереализационный)	76-3	91 -1
Поступление суммы прибыли от совместной деятельности	51	76-3
Убыток от совместной деятельности (в БУ – прочий расход, в налоговом учете не учитывается)	91-2	76-3
Перечисление денежных средств на покрытие убытка от совместной деятельности	76-3	51
Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества (совместной деятельности): в пределах сумм, числящихся на счете 58-4	01, 04, 10, 41, 51	58-4
сверх сумм, числящихся на счете 58-4	01, 04, 10, 41, 51	91-1

Участник, ведущий общие дела, ежеквартально осуществляет распределение финансовых результатов между участниками, т. е. ежеквартально проводит реформацию баланса.

Таблица 23

Б. Бухгалтерский учет операций у участника, ведущего общие дела на обособленном балансе

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступило имущество, переданное участниками договора в счет вкладов в общее имущество простого товарищества (по согласованной стоимости, указанной в договоре)	50, 51, 08, 10, 41 01, 04	80* 08
Отражается восстановленный НДС товарищами	19-1,2,3	80
Налоговый вычет восстановленного НДС	68-1	19-1,2,3
Списание суммы прибыли от деятельности простого товарищества, подлежащей распределению между участниками договора в конце каждого квартала (процедура реформации баланса)	99	84
Распределение прибыли от деятельности между участниками договора простого товарищества	84	75
Перечисление прибыли, полученной от деятельности простого товарищества, причитающейся участникам договора	75	50, 51

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списание сумм убытка от деятельности простого товарищества, подлежащих распределению между участниками договора в конце квартала (процедура реформации баланса)	84	99
Распределение убытка от деятельности простого товарищества между участниками договора	75 К	84
Зачисление денежных средств, поступивших от участников договора, на покрытие убытка от деятельности простого товарищества	50, 51, 75	
Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества: в пределах величины складочного капитала	80	01-1,04- 1,10,41,43,51
сверх величины складочного капитала	91-1	01-1,04- 1,10,41,43,51

Участник, ведущий общие дела, ежеквартально осуществляет распределение финансовых результатов между участниками, т. е. ежеквартально проводит реформацию баланса (таблица 24).

Таблица 24

**Распределение финансовых результатов между участниками,
ежеквартальная реформация баланса**

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступило имущество, переданное участниками договора в счет вкладов в общее имущество простого товарищества (по согласованной стоимости, указанной в договоре)	50, 51, 08, 10, 41 01, 04	80* 08
Отражается восстановленный НДС товарищами	19-1,2,3	80
Списание суммы прибыли от деятельности простого товарищества, подлежащей распределению между участниками договора в конце каждого квартала (процедура реформации баланса)	99	84
Распределение прибыли от деятельности между участниками договора простого товарищества	84	75
Перечисление прибыли, полученной от деятельности простого товарищества, причитающейся участникам договора	75	50, 51
Списание сумм убытка от деятельности простого товарищества, подлежащих рас-	84	99

Содержание операции	Дебет	Кредит
пределению между участниками договора в конце квартала (процедура реформации баланса)		
Зачисление денежных средств, поступивших от участников договора, на покрытие убытка от деятельности простого товарищества	50, 51	75
Возврат имущества при прекращении договора простого товарищества: в пределах величины складочного капитала	80	01-1,04-1,10,41,43,51
сверх величины складочного капитала	91-1	01-1,04-1,10,41,43,51

* Счет 80 в рамках простого товарищества называется «Вклады товарищей».

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

В п. 42 ПБУ 19/02 приведен минимальный набор показателей по финансовым вложениям, которые подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности (с учетом требований существенности). В него включены: данные о способах оценки финансовых вложений при их выбытии и о последствиях изменения этих способов; стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость и по которым она не определяется; разница между текущей рыночной стоимостью финансовых вложений на отчетную дату и их предыдущей оценкой; резерв под обесценение финансовых вложений и др. Требования к раскрытию информации об участии в совместной деятельности приведены пп. 22–24 ПБУ 20/03. Раскрытие информации осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам».

Контрольные вопросы по теме 10

1. Критерии отнесения активов к финансовым вложениям.
2. Первоначальная и последующая оценка финансовых вложений.
3. Порядок учета ценных бумаг, типовые бухгалтерские проводки.
4. Особенности учета совместной деятельности.
5. Нормативное регулирование совместной деятельности.

Раздел 4. УЧЕТ КАПИТАЛА

Тема 11. Учет собственного капитала

Основные вопросы:

1. Учет уставного капитала.
2. Учет резервного и добавочного капитала.
3. Учет нераспределенной прибыли (непокрытых убытков).
4. Учет средств целевого финансирования и целевых поступлений.
5. Расчет стоимости чистых активов.
6. Особенности формирования источников хозяйственных средств в некоммерческих организациях.
7. Учет капитала при реорганизации.

Для целей бухгалтерского учета определение капитала приведено в п. 7.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России: «Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности». Капитал определяется стоимостью активов, по которым у организации отсутствуют обязательства (чистых активов).

Структура капитала определена Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. К капиталу организации относятся: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль, прочие резервы.

В зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал конкретизируется в следующих понятиях:

- уставный капитал хозяйственных обществ (акционерных обществ и обществ с ограниченной или дополнительной ответственностью);
- уставный фонд государственных или муниципальных унитарных предприятий;
- паевой фонд производственных или потребительских кооперативов.

Синтетический учет формирования и движения капитала осуществляется на следующих счетах: 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый

убыток)». Аналитический учет по этим счетам организуется следующим образом: счет 80 – по учредителям, по стадиям формирования капитала, а в АО и по видам акций; счет 82 – по направлениям использования средств; счет 83 – по источникам образования и по направлениям использования средств; счет 84 – по направлениям использования средств.

1. Учет уставного капитала

Уставный капитал – минимальная величина имущества организации, гарантирующая интересы ее кредиторов.

Величина уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах, определяется совокупностью вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) в денежном выражении.

В качестве вклада учредителями (участниками) могут быть внесены денежные средства или иное имущество, а также имущественные и иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада производится по соглашению между участниками и в случаях, предусмотренных законодательством, подлежит независимой экспертной оценке.

Денежный вклад иностранного учредителя зачисляется в рублевом эквиваленте по курсу на дату подписания учредительских документов. Курсовая разница, возникающая из-за несовпадения этой даты и даты фактического внесения вклада, подлежит отнесению на счет 83 «Добавочный капитал». Для обобщения информации о движении уставного капитала организации предназначен счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах. Размеры и порядок формирования уставного капитала регламентируются ГК РФ и законами, регулирующими создание и деятельность организаций различных организационно-правовых форм. Сроки внесения вкладов или оплаты акций определены соответствующими федеральными законами.

Изменение размера уставного капитала предприятия всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и перерегистрацией в соответствующих государственных органах и только после этого бухгалтер вносит изменения на счета бухгалтерского учета.

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:

Дт80 Кт81 – 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».

В таблице 25 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету уставного капитала.

Таблица 25

Операции по учету уставного капитала

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Формирование уставного (складочного) капитала или паевого фонда		
1.1. Регистрация уставного (складочного) капитала	75-1	80
1.2 Эмиссионный доход, полученный АО от эмиссии акций (разница между продажной и номинальной стоимостью акций)	75-1	83
1.3. Внесены вклады:		
денежные	50, 51, 52	75-1
имущественные	08, 10, 41, 58	75-1
отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по вкладу иностранного участника	75-1 (83)	83 (75-1)
2. Увеличение уставного (складочного) капитала или паевого фонда за счет:		
увеличения вкладов участников (членов кооператива)	75-1	80
добавочного капитала (по результатам дооценки основных средств).	83	80

Содержание операции	Дебет	Кредит
нераспределенной прибыли	84	80
направление на увеличение уставного капитала начисленного учредительского дохода (дивидендов).	70, 75-2	80
3. Уменьшение уставного (складочного) капитала путем:		
уменьшения номинальной стоимости акций в АО	80	75-1
выкуп собственных акций акционерным обществом с их последующим аннулированием (выкуп акций может осуществляться по стоимости больше или меньше номинальной стоимости).	81	50,51
аннулирования части собственных акций, выкупленных у акционеров (по номинальной стоимости)	80	81
одновременно на разницу между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью	81 (91)	91 (81)
возвращения вклада участнику или пая члену кооператива	80	75-1
доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашение этой разницей непокрытого убытка (или увеличение нераспределенной прибыли)	80	84
4. Начислены дивиденды участникам АО, ООО (распределена прибыль между участниками хозяйственных товариществ или членами кооператива):		
работникам организации	84	70
сторонним лицам	84	75-2
удержан налог на доходы физических лиц у участников – физических лиц, налог на прибыль у участников – юридических лиц	70, 75-2	68
5. Формирование уставного фонда унитарного предприятия:		
произведена регистрация уставного фонда	75-1	80
получено имущество на баланс от государственного или муниципального органа	01, 10, 50, 51 и др.	75-1
6. Распределение прибыли унитарного предприятия:		
начислены доходы	84	70, 75-2
удержан налог на доходы физических лиц с работников предприятия	70	68
7. Увеличение уставного фонда по решению		

Содержание операции	Дебет	Кредит
собственника:		
увеличен уставный фонд	75-1	80
получен дополнительный вклад	01, 10, 51	75-1
8. Уменьшение уставного фонда по решению собственника:		
уменьшен уставный фонд	80	75-1
изъята денежная сумма	75-1	50, 51
изъято имущество	75-1	01, 10 и др.

2. Учет резервного и добавочного капитала

В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами хозяйственные общества вправе, а акционерные общества обязаны создавать резервные фонды (резервный капитал).

В акционерных обществах резервный фонд формируется в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его уставного капитала.

Резервный фонд создается в обязательном порядке за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли, в размере не менее 5 % годовой чистой прибыли до достижения размера, предусмотренного уставом.

Резервный фонд в акционерных обществах предназначен для следующих операций:

- покрытия убытков;
- погашения облигаций общества, если отсутствуют другие источники;
- выкупа акций по требованию акционеров, если отсутствуют иные источники.

Кроме обязательного резервного фонда акционерные общества могут создавать и другие фонды, например предназначенные для выплаты дивидендов по привилегированным акциям в случае отсутствия нераспределенной прибыли отчетного года.

В обществах с ограниченной ответственностью порядок формирования, размер и направления использования резервного фонда законодательно не регламентируются, поэтому соответствующие положения должны быть установлены в учредительных документах.

Информация о состоянии и движении резервного капитала отражается на счете 82 «Резервный капитал». Увеличение резервного

капитала отражается по кредиту счета, а использование средств учитывается по дебету счета.

Добавочный капитал формируется в ходе деятельности организации. Порядок его образования регламентируется нормативными актами.

Информация о формировании и движении добавочного капитала отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счета отражается образование и пополнение добавочного капитала на основе следующих средств:

- прироста стоимости внеоборотных активов, выявленного при переоценке;
- эмиссионного дохода, получаемого акционерными обществами при формировании уставного капитала за счет продажи акций по цене, выше номинальной стоимости;
- других источников, предусмотренных законодательством.

По дебету счета делаются записи в случаях направления средств на следующие цели:

- увеличение уставного капитала;
- погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявленных при переоценке;
- распределение между учредителями.

При ликвидации организации остатки резервного и добавочного капитала перебрасываются на счет 80, а потом распределяются между участниками.

Операции по учету резервного и добавочного капитала включают различные виды движения капитала (таблица 26).

Таблица 26

Операции по учету резервного и добавочного капитала

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Формирование резервного капитала:		
произведены отчисления от нераспределенной прибыли в резервный капитал	84	82
2. Использование средств резервного капитала:		
направлены средства резервного капитала на покрытие убытка организации за отчетный год	82	84
3. Образование добавочного капитала:		
отражена дооценка основных средств	01, 83	83, 02
учтен эмиссионный доход от реализации акций	75-1 (50, 51)	83
учтена положительная курсовая разница по вкладу иностранного участника	75-1	83

Содержание операции	Дебет	Кредит
средства целевого финансирования некоммерческой организации (фактически израсходованные), использованные на финансирование внеоборотных активов	86	83
4. Использование средств добавочного капитала:		
погашены за счет средств добавочного капитала суммы снижения стоимости ранее дооцененного имущества, выявленные при переоценке	02, 83	83, 01
направлены средства на увеличение уставного капитала	83	80
отражена отрицательная курсовая разница по вкладу иностранного участника	83	75-1
списана дооценка основных средств при их выбытии	83	84
погашение убытков отчетного года и прошлых лет за счет средств добавочного капитала (но только не за счет средств дооценки основных средств).	83	84
средства целевого финансирования некоммерческой организации фактически использованы на финансирование внеоборотных активов	86	83

3. 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: Дт99 Кт84.

Если получен убыток, то следует сделать следующую запись: Дт84 Кт99.

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:

Дт84 Кт70 – начисление дивидендов (промежуточных и по итогам года) участникам (акционерам) – работникам организации;

Дт84 Кт75 – начисление дивидендов (промежуточных и по итогам года) прочим участникам (акционерам);

2) отчисления на формирование (пополнение) резервного фонда:

Дт84 Кт82;

3) погашение убытков прошлых лет:

Дт84 – «Нераспределенная прибыль отчетного года» Кт84 – «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.

4. 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 [15] организация принимает бюджетные средства к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- средства будут получены из бюджета;
- организация выполнит условия их предоставления.

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 13/200 (п. 7) [15] предусмотрены два способа отражения поступления бюджетных средств в бухгалтерском учете:

1) средства могут приниматься к учету как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам: Дт76 Кт 86.

По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета активов: Дт 51, 08, и т. д. Кт 76;

2) бюджетные средства могут признаваться в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, таким образом, с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета активов: Дт 51, 08, и т. д. Кт 86.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на:

1) 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;

2) 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, отражаются 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.

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.

5. Расчет стоимости чистых активов

Порядок расчета стоимости чистых активов определен совместным приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № Юн, 03/6-пз «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Чистые активы (ЧА) рассчитываются путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы пассивов, принимаемых к расчету, т. е. $ЧА = А_{пр} - П_{пр}$.

В состав активов включаются внеоборотные активы, отражаемые в разделе I бухгалтерского баланса, и оборотные активы, отражаемые во втором разделе баланса. При расчете из стоимости оборотных активов исключаются фактические затраты по выкупу собственных акций у акционеров и задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал; Ппр-пассивы, принимаемые к

расчету. В состав пассивов включаются долгосрочные обязательства, отражаемые в разделе IV баланса, и краткосрочные обязательства, отражаемые в разделе V баланса. При расчете из стоимости краткосрочных обязательств исключаются доходы будущих периодов.

Чистые активы показывают стоимость активов, приобретенных за счет собственных источников общества (уставного капитала и нераспределенной прибыли). В Федеральном законе «Об акционерных обществах» указано, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, то общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала (Дт80 Кт75). Если стоимость чистых активов становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации. Оценка стоимости чистых активов проводится АО ежеквартально и в конце года. Информация об их стоимости раскрывается в годовой отчетности. Данная методика расчета чистых активов может быть использована и для организаций других организационно-правовых форм.

6. Особенности формирования источников хозяйственных средств в некоммерческих организациях

Согласно Гражданскому кодексу РФ некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, образовательных, культурных, управленческих и научных целей; для удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан; для защиты прав, законных интересов граждан и организаций, а также в иных целях.

Некоммерческие организации могут создаваться по инициативе государства и действовать как бюджетные организации или по инициативе граждан и юридических лиц как негосударственные некоммерческие организации.

Негосударственные некоммерческие организации (НКО) могут быть зарегистрированы в различных организационно-правовых формах: фонды, автономная некоммерческая организация, некоммерческое партнерство, учреждение и др. НКО при организации и

ведении бухгалтерского учета используют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

При осуществлении НКО исключительно непредпринимательской деятельности единственным источником финансирования организации является целевое финансирование. Поступление средств целевого финансирования отражается по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами учета денежных средств и иного поступившего имущества.

Использование средств целевого финансирования на текущие расходы НКО отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счетов расчетов (60, 69, 70, 76 и др.), счетов товарно-материальных ценностей (10 и др.), а также счетов затрат по основной деятельности (20) или управленческих расходов (26).

При использовании средств целевого финансирования на приобретение внеоборотных активов (объектов основных средств и др.) соответствующая сумма списывается с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

Если средства целевого финансирования использованы не по целевому назначению, то они включаются в состав внереализационных доходов и подлежат налогообложению налогом на прибыль.

При осуществлении НКО предпринимательской деятельности дополнительным источником финансирования является прибыль. Порядок расчета финансового результата от предпринимательской деятельности для НКО аналогичен тому, что принят для коммерческих организаций. Полученная прибыль может быть использована только на ведение уставной деятельности.

В таблице 27 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету средств целевого финансирования.

Таблица 27

Типовые бухгалтерские записи по учету средств целевого финансирования

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Получено целевое финансирование:	50, 51, 52	86
денежными средствами		
товарно-материальными ценностями	10	86
основными средствами	01	86
2. Приобретены материалы за счет средств целевого финансирования	10	60
использованы материалы	86	10
3. Отражены вложения во внеоборотные активы		

за счет средств целевого финансирования: приняты к учету внеоборотные активы отражено использование средств целевого финансирования	01, 04, 08 86	10, 60, 70 и др. 08, 83
4. Отражены текущие расходы за счет средств целевого финансирования в дальнейшем	20, 26 86	10, 70, 69, 71
5. Отражены прочие расходы за счет средств целевого финансирования: выявлен финансовый результат по прочим доходам и расходам начислен налог на прибыль отражена нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отнесен выявленный результат на источник финансирования	91 (99) 99 99 (84) 86 (84)	99 (91) 68 84 (99) 84 (86)
6. Включена стоимость имущества, использованного не по целевому назначению, в состав внереализационных доходов	86	91

7. Учет капитала при реорганизации

Если договором предусмотрено увеличение уставного капитала новой организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то это увеличение происходит, как правило, за счет собственных источников, т. е. путем уменьшения добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т. д.

Если договором предусмотрено уменьшение уставного капитала новой организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то на сумму этого уменьшения во вступительном балансе новой организации увеличивается показатель «Нераспределенная прибыль».

Величина уставного капитала новой организации, предусмотренная договором, может не совпадать со стоимостью ее чистых активов.

Если в акционерных обществах при конвертации акций стоимость чистых активов окажется больше уставного капитала, то превышение чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций отражается во вступительном балансе по статье «Добавочный капитал».

В фирмах других организационно-правовых форм сумма превышения чистых активов над уставным капиталом отражается по статье «Нераспределенная прибыль».

Если стоимость чистых активов новой организации окажется меньше ее уставного капитала, то разность между ними отражается во вступительном балансе по статье «Непокрытый убыток».

Во всех рассмотренных случаях записи в бухгалтерском учете не производятся.

При реорганизации в форме выделения, если передача прав на имущество для формирования уставного капитала новой организации производится в качестве вноса в ее уставный капитал без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, то такая операция отражается в учете последней как финансовые вложения, а у новой организации – как взнос в уставный капитал.

Если по решению учредителей происходит разделение уставного капитала реорганизуемой организации с конвертацией акций, то в раздел III бухгалтерского баланса реорганизуемой организации включается стоимость чистых активов с подразделением на уставный и добавочный капитал (в части превышения стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

Если стоимость чистых активов другой организации (например, ООО) окажется больше ее уставного капитала, то разность между этими показателями отражается в балансе по статье «Нераспределенная прибыль».

В бухгалтерской отчетности информация о капитале представлена в бухгалтерском балансе по строкам «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль», а также в форме «Отчет об изменениях капитала».

Перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете об изменениях капитала, приведен в п. 30 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Дополнительно раскрываются следующие данные: количество акций, выпущенных акционерным обществом и оплаченных; количество акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальная стоимость акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ.

Контрольные вопросы по теме 11

1. Представьте бухгалтерские записи по учету уставного, резервного и добавочного капитала.
2. Учет нераспределенной прибыли (непокрытых убытков).

3. Особенности учета средств целевого финансирования и целевых поступлений.

4. Приведите порядок расчета стоимости чистых активов.

5. Порядок учета капитала при реорганизации.

Тема 12. Учет обязательств по займам и кредитам

Основные вопросы:

1. Понятие кредитов и займов.

2. Порядок отражения кредитов и займов в учете.

3. Условия получения бюджетного кредита.

1. Понятие кредитов и займов

Основной нормативный документ – ПБУ «Учет расходов по займам и кредитам» 15/2008 [17].

Организации может быть предоставлено имущество в долг по договорам займа и кредита. В соответствии с ГК РФ (ч. 2, гл. 42, ст. 807) по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется вернуть такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Заимодателями могут быть как юридические, так и физические лица.

Различают займы, предусматривающие получение с заемщика процентов, и беспроцентные займы. Размеры и порядок выплаты процентов, а также срок и порядок возврата предмета займа устанавливаются в договоре займа. При отсутствии в договоре условия об уплате процентов предполагается, что денежный заем является процентным, а заем другими вещами – беспроцентный.

Если размер и порядок уплаты процентов в договоре процентного займа не установлен, то проценты уплачиваются ежемесячно в размере ставки банковского процента (ставки рефинансирования) на день уплаты.

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 ис-

ключительно денежные средства. По кредитному договору (ГК РФ, ч. 2, гл. 42, ст. 819) банк или иная кредитная организация 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.

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 прописать в договоре, что заем является беспроцентным. В противном случае будет считаться, что заем выдан под процент, равный ставке рефинансирования Банка России.

Кредитная деятельность может осуществляться только в случае получения специального разрешения (лицензии), а предоставление денежного займа не является лицензируемой деятельностью, если она не носит систематический характер. Источником предоставления займа у организации, не имеющей лицензии на кредитную деятельность, могут быть только собственные денежные средства, а у кредитных организаций (банков) – как собственные средства, так и привлеченные.

Договор займа (кредита) может быть целевым, т. е. заключаться с условием использования полученных средств на определенные цели.

В зависимости от сроков, на которые предоставляются кредиты или займы, различают долгосрочные (на срок более 12 месяцев) и краткосрочные (на срок не более 12 месяцев) кредиты и займы.

Долгосрочная задолженность может учитываться одним из двух способов, который утверждается в учетной политике:

- учитывать заемные средства, срок погашения которых по договору займа (кредита) превышает 12 месяцев, в составе долгосрочной задолженности до истечения срока договора;

- переводить долгосрочную задолженность в краткосрочную в момент, когда по условиям договора займа (кредита) до возврата основной суммы долга остается 365 дней. Задолженность по кредитам и займам может быть срочной (срок погашения не наступил) и просроченной (срок погашения истек). Можно ее не переводить в краткосрочную задолженность.

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как

кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее – расходы по займам), являются: проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору); дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

2. Порядок отражения полученных кредитов и займов в учете

Синтетический учет расчетов по полученным кредитам и займам осуществляется на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Аналитический учет ведется по видам кредитов и займов, заимодавцам (кредитным организациям), срокам погашения и отдельным кредитам и займам [30].

Порядок отражения в бухгалтерском учете получения и погашения заемных средств, а также затрат по их обслуживанию зависит от целевого назначения кредита (займа) и срока выплаты как процентов, так и основной суммы по договору. Суммы полученных кредитов и займов отражаются по кредиту, а погашенных по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Проценты, начисленные организацией за предоставленные ей заемные средства для целей текущей деятельности, а также другие затраты, связанные с получением и использованием кредитов и

займов, включаются в состав прочих расходов и относятся на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» [30].

Но проценты и другие расходы по обслуживанию займов (кредитов), полученных для приобретения инвестиционных активов, включаются в первоначальную стоимость этих объектов, если начислены до принятия их к учету (до ввода в эксплуатацию). Предварительно они отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

После ввода в эксплуатацию или принятия к учету инвестиционных активов проценты и другие расходы по обслуживанию займов (кредитов) относятся на финансовые результаты (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств, списываются на расходы в том отчетном периоде, в котором были произведены. Они могут предварительно учитываться как дебиторская задолженность с последующим отнесением их в состав прочих расходов в течение срока погашения заемных обязательств.

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут признавать все расходы по займам прочими расходами.

В качестве обеспечения возврата займа (кредита) может быть оформлен залог материальных ценностей. На сумму переданных в залог материальных ценностей заемщиком делается запись на балансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Другим способом обеспечения является страхование ответственности за невозврат кредита (займа), при этом расходы по страхованию организации-заемщика включаются в операционные расходы.

Если в качестве обеспечения кредита (займа) оформляется поручительство третьего лица, то на сумму полученных гарантий делается запись на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций. Расходы, связанные с выпуском и распространением облигаций, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита соответствующих расчетных, денежных или материальных счетов [30].

По размещенным облигациям организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность на счетах 66 или 67.

Проценты к уплате, причитающиеся по облигациям, учитываются в составе прочих расходов. Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.

В соответствии с ГК РФ (ст. 815) обязательства по полученным займам денежными средствами могут быть оформлены векселем (финансовым векселем). В этом случае задолженность перед займодавцем не списывается со счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», а учитывается обособленно в аналитическом учете.

При выпуске финансовых векселей векселедатель может разместить вексель с дисконтом или предусмотреть выплаты процентов сверх номинальной стоимости. Если вексель выдается со сроком платежа «во столько-то времени от составления» или «на определенный день», то проценты по нему не начисляются. Если вексель выдается со сроком платежа «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявления», по нему могут начисляться проценты. Проценты начисляются, как правило, со дня составления векселя.

Кредитная организация может предоставить кредит векселедержателю под вексель. Такая операция называется учетом (дисконтом) векселя. Вексель передается по индоссаменту. Операция

учета (дисконта) векселя отражается по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», при этом векселедержатель получает номинальную стоимость векселя за вычетом учетного процента (дисконта), составляющего доход банка.

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств.

Закрывается операция учета (дисконта) векселей по дебету счетов 66 или 67 и кредиту счетов учета дебиторской задолженности (по товарному векселю) или кредиту счетов финансовых вложений (по финансовому векселю). Если плательщик по векселю не выполнил обязательства по векселю в установленный срок, то векселедержатель обязан вернуть банку полученные ранее денежные средства.

3. Условия получения бюджетного кредита

Бюджетным кодексом РФ устанавливается возможность предоставления бюджетного кредита юридическим лицам на условиях возмездности и на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством РФ. При этом в качестве кредитора выступают уполномоченные в соответствии с действующим законодательством органы: государственные органы, органы местного самоуправления или бюджетные учреждения.

Обязательными условиями получения бюджетного кредита являются:

– предоставление заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату кредита. Способами обеспечения исполнения обязательств по возврату кредита могут быть только банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде акций, иных ценных бумаг, паев, в размере не менее 100 % предоставляемого кредита. Обеспечение исполнения обязательств должно иметь высокую степень ликвидности;

– проведение предварительной проверки финансового состояния получателя бюджетного кредита финансовым органом или по его поручению уполномоченным органом. Уполномоченные органы имеют право на проверку получателя бюджетного кредита в любое время действия кредита, а также на проверку целевого использования кредита.

В бухгалтерском учете заемщика операции получения и погашения бюджетного кредита, а также начисления и уплаты процентов отражаются в порядке, аналогичном для кредитов банков.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты одного или нескольких налогов на срок от трех месяцев до одного года. Он может быть процентным и беспроцентным.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

В таблице 28 представлена корреспонденция счетов по отражению операций по учету кредитов и займов.

Таблица 28

Бухгалтерские записи по учету кредитов и займов

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Поступили заемные денежные средства в кассу, на расчетный, валютный и специальный счета	50, 51, 52, 55	66, 67
2. Начислены проценты по заемным средствам, полученным для приобретения и (или) строительства инвестиционных активов, до принятия их к учету	08	66, 67 «Проценты к уплате»
3. Начислены проценты по заемным средствам, полученным для приобретения и (или) строительства инвестиционных активов, после принятия их к учету	91	66, 67 «Проценты к уплате»
4. Начислены проценты по заемным средствам, полученным:		
для текущей деятельности	91	66, 67 «Проценты к уплате»
5. Отражены курсовые разницы по заемным средствам и причитающимся к оплате процентам	66, 67 (91)	91 (66, 67)

Содержание операции	Дебет	Кредит
6. Списаны дополнительные затраты по обслуживанию займов (кредитов) в соответствии с учетной политикой:		
признание расходами отчетного периода учет предварительно в составе дебиторской задолженности	91 76	68, 76 и др. 51
в дальнейшем	91	76
7. Возвращена основная сумма кредита (займа)	66, 67	51, 52
8. Уплачены проценты по кредиту (займу)	66, 67 «Проценты к уплате»	51, 52
9. Начислены штрафные санкции за нарушение условий договора кредита (займа)	91	76
10. Учтен выпуск и погашение облигаций:		
отражены расходы по выпущенным облигациям	91	51, 71, 76 и др.
получен заем под выпущенные облигации	51	66, 67
отражена разница между номинальной стоимостью и ценой продажи (эмиссионный доход), если облигации проданы по цене выше номинала	51	91-1
доначислена равными долями разница между ценой размещения и ценой продажи облигаций (цена продажи ниже номинальной стоимости)	91	66, 67
уплачены проценты по облигациям	66, 67 «Проценты к уплате»	51
погашена облигация (по номинальной стоимости)	66,67	51
11. Учтен заем, оформленный векселем:		
получен заем	51	66, 67
выдан вексель на сумму займа	66, 67	66, 67 «Вексель выданный»
отражена разница между номиналом и суммой займа (дисконт)	91	66, 67 «Вексель выданный»
отнесена сумма дисконта в расходы будущих периодов	97	66, 67 «Вексель выданный»
начислены проценты, не включенные в сумму задолженности по векселю (в номинальную стоимость векселя)	91	66, 67 «Проценты к уплате»
отнесена сумма процентов по векселю в расходы будущих периодов	97	66, 67 «Проценты к уплате»
в дальнейшем	91	97

Содержание операции	Дебет	Кредит
уплачены проценты	66, 67 «Проценты к уплате»	51
оплачен предъявленный вексель (на номинальную стоимость)	66, 67 «Вексель выдан- ный»	51
12. Учтен заем, предоставленный вещью:		
получены товарно-материальные ценности по договору займа	07, 10, 41, 19	66, 67
приобретены ТМЦ для возврата займа	07, 10	60
переданы ТМЦ в погашение займа	66, 67	76
начислен НДС (в случаях, предусмотренных законодательством)	76	68
списана фактическая себестоимость ТМЦ	76	07, 10
выявлен финансовый результат	91 (66, 67)	66, 67 (91)
списан НДС по приобретенным и полученным ТМЦ (в случаях, предусмотренных законодательством)	68	19
13. Получены целевые кредиты на погашение задолженности:		
перед поставщиками и подрядчиками	60	66, 67
14. Пролонгирован краткосрочный кредит в долгосрочный	66	67
15. Получен краткосрочный кредит под выставленный аккредитив	55	66
16. Учтен вексель банком:		
поступила денежная сумма от банка (разница между номинальной стоимостью векселя и учетным процентом)	51	66, 67
отражена сумма учетного процента, уплаченного банку	91	66, 67
получено извещение банка об оплате векселя	66, 67	58, 62
возвращены денежные средства банку из-за невыполнения плательщиком по векселю своих обязательств	66,67	51
17. Переведена долгосрочная задолженность в краткосрочную	67	66
18. Получен налоговый кредит	68	68 «Налоговый кредит»
19. Начислены проценты по налоговому кредиту, полученному для приобретения	91	68 «Проценты к уплате»

Содержание операции	Дебет	Кредит
(создания) инвестиционных активов, после принятия их к учету и для иных целей		
20. Возвращена основная сумма налогового кредита	68	51
21. Уплачены проценты по налоговому кредиту	68 «Проценты к уплате»	51

Контрольные вопросы по теме 12

1. Дайте определение кредитов и займов, приведите отличия.
2. Порядок отражения кредитов и займов в учете, основные проводки.
3. Условия получения бюджетного кредита.

Раздел 5. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

📖 Тема 13. Учет текущих обязательств и расчетов

Основные вопросы

1. Учет расчетов с подотчетными лицами.
2. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.
3. Учет текущих расчетных операций.

Все виды расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственные расчеты должны быть отражены в бухгалтерском учете. Данные записи производятся организациями (кроме кредитных и бюджетных) с использованием Плана счетов [30].

Для обобщения информации обо всех видах расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а также внутрихозяйственных расчетов используются счета разд. VI Плана счетов «Расчеты». Расчеты в иностранных валютах учитываются на счетах этого раздела в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном порядке, и учитываются на счетах этого раздела обособленно, т. е. на отдельных субсчетах.

К разделу VI относятся счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 77 «Отложенные налоговые обязательства»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

1. Учет расчетов с подотчетными лицами и с персоналом по прочим операциям

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» используется при расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и прочие расходы.

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

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

Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» применяется для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и с подотчетными лицами.

К счету 73 могут открываться субсчета:

- 73/1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73/1 отражают расчеты с работниками организации по предоставленным им займам (например, на приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и т. д.). По дебету счета 73 отражают сумму предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетом 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета».

На сумму платежей, поступивших от работника заемщика, счет 73 в зависимости от принятого порядка платежа кредитуется в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На субсчете 73/2 учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также других видов ущерба. В дебет счета 73 суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы будущих периодов» (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции). По кредиту счета 73 производят записи в корреспонденции со счетами учета денежных средств (на суммы внесенных платежей), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на суммы удержаний из сумм по оплате труда), 94 (на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска).

2. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками 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 отражают суммы:

- оплаты труда, причитающейся работникам, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

- оплаты труда, начисленной 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 отражают выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий, доходов от участия в капитале организации, а также начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражают по дебету счета 70 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Аналитический учет по данному счету ведется по каждому работнику организации.

К счету 70 могут быть открыты следующие субсчета:

- 70/1 «Начисленная заработная плата»;
- 70/3 «Долги по заработной плате»;
- 70/4 «Заработная плата к выдаче»;
- 70/5 «Заработная плата, перечисляемая во вклады»;
- 70/6 «Суммы округлений по заработной плате».

По кредиту субсчета 70/1 отражаются суммы:

- начисленной заработной платы и выплат, предусмотренных коллективным договором, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу);
- начисленной заработной платы и выплат, не предусмотренных коллективным договором, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих источников финансирования;
- начисленной оплаты труда работникам за время оплачиваемых отпусков, приходящихся на текущий отчетный период, – в корреспонденции со счетами учета затрат, приходящихся на следующие за отчетным периоды (счет 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Суммы отпусков будущих периодов»);

– начисленной платы работникам за время оплачиваемых отпусков, если учетной политикой организации предусмотрено создание резерва на предстоящую оплату отпусков работников, – в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

– начисленных пособий по временной нетрудоспособности, социальных пособий и прочих выплат за счет средств Фонда социального страхования – в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (субсчет «Расчеты по социальному страхованию»); при этом суммы начисленных пособий, превышающие размеры, установленные законодательством, отражаются в корреспонденции со счетами учета затрат;

– начисленных выплат работникам за счет средств социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – в корреспонденции со счетом 69 (субсчет «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»);

– начисленных выплат работникам, производимых за счет средств профсоюзных организаций, – в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты с профсоюзными организациями»).

Курсовые разницы по заработной плате в иностранной валюте, связанные с изменением ее курса по отношению к российскому рублю, отражаются по субсчету 70/1 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчета «Прочие доходы» и «Прочие расходы»).

По дебету субсчета 70/1 отражаются суммы:

– удержанного налога на доходы физических лиц – в корреспонденции со счетом 68 (субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»);

– удержанные с подотчетных лиц по не возвращенным в кассу в установленный срок подотчетным суммам – в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

– удержанные с работников в счет погашения задолженности по выданной ссуде и процентам – в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по предоставленным займам»);

– удержанные в счет возмещения материального ущерба, причиненного работником организации, – в корреспонденции со счетом 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

– удержанные с работников в счет возмещения ущерба от технологических нарушений – в корреспонденции со счетом 73 (субсчет «Расчеты по технологическим нарушениям»);

– удержанные с работников в счет погашения задолженности (полностью или частично) за путевки на санаторно-курортное обслуживание – в корреспонденции со счетом 73 (субсчет «Расчеты за путевки»);

– удержанные с работников по исполнительным документам – в корреспонденции со счетом 76 (субсчет «Расчеты по исполнительным документам»);

– удержанные с работников за жилье и коммунальные услуги – в корреспонденции со счетом 76 (субсчет «Расчеты с жильцами по жилищным и коммунальным услугам»);

– удержанных с работников профсоюзных взносов – в корреспонденции со счетом 76 (субсчет «Расчеты с профсоюзными организациями»);

– удержанных из заработной платы страховых взносов по добровольному страхованию для перечисления страховой организации, в корреспонденции со счетом 76 (субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию»).

Суммы заработной платы за вычетом всех удержаний могут списываться на другие соответствующие субсчета счета 70.

Суммы задолженности, образующиеся при подсчете сумм оплаты труда, отражаются по кредиту субсчета 70/3 в корреспонденции с дебетом субсчета 70/1. В следующем месяце данные суммы присоединяются к заработной плате для распределения обратной записью.

Задолженность работника перед организацией отражается по дебету субсчета 70/3. Погашение задолженности работником путем внесения денежных средств в кассу предприятия отражается по кредиту субсчета 70/3 и дебету счета 50 «Касса». По истечении срока исковой давности непогашенная задолженность списывается на финансовый результат организации в корреспонденции с дебетом субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Сумма заработной платы, подлежащей выдаче работникам, отражается по кредиту субсчета 70/4 и дебету субсчета 70/1. Выдача сумм заработной платы отражается по дебету субсчета 70/4 в корреспонденции с субсчетом 50/1 «Касса организации».

Суммы оплаты труда, не полученные работниками в требуемый срок (депонированная заработная плата), отражаются по дебету субсчета 70/4 в корреспонденции со счетом 76 (субсчет «Расчеты по депонированной заработной плате»).

Аналитический учет по субсчету 70/4 ведется по каждому работнику организации (табельному номеру).

Сумма заработной платы, подлежащая перечислению на счета работников в банке, отражается по кредиту субсчета 70/5 и дебету субсчета 70/1.

Перечисление денежных средств со счета организации на счета работников отражается по дебету субсчета 70/5 и кредиту счета 76 (субсчет «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами») или счета 51 «Расчетные счета». Аналитический учет по субсчету 70/5 ведется по каждому работнику организации (табельному номеру).

На субсчете 70/6 отражаются суммы округлений, если предприятие принимает решение о выдаче работникам сумм оплаты труда в целых денежных единицах.

3. Учет текущих расчетных операций

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражает информацию о расчетах:

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

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

- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

- полученные услуги по перевозкам, в т. ч. расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи.

Кроме того, организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора о выполнении научно-

исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ или иного договора функции генерального подрядчика, отражают на данном счете расчеты со своими субподрядчиками.

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

Кредитуется счет 60 на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей») или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 осуществляются в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т. п.

Независимо от оценки товарно-материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 в синтетическом учете кредитуется согласно расчетным документам поставщика. Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, а также если при проверке счета поставщика или подрядчика были обнаружены несоответствие цен, обусловленных договором, и арифметические ошибки, счет 60 кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») [30].

За неотфактурованные поставки счет 60 кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах, а дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др.

При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Аналитический учет данного счета ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных:

- по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, не оплаченным в срок расчетным документам;
- неотфактурованным поставкам;
- выданным авансам;
- выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- просроченным векселям;
- полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно. Если организация получила от поставщика материальные ценности, необходимо сделать запись:

Д-т 08 (10, 41) К-т 60 – отражена задолженность перед поставщиком материальных ценностей.

Эта проводка необходима, когда право собственности на эти ценности перешло к организации.

Если организация приняла выполненную работу (оказанную услугу), задолженность перед подрядчиком отражается следующим образом:

Д-т 20 (26, 44) К-т 60 – отражена задолженность перед подрядчиком по выполненным работам, оказанным услугам.

Если поставщик (подрядчик) является плательщиком НДС, следует отразить и сумму налога:

Д-т 19 К-т 60 – учтен НДС, подлежащий уплате поставщику;

Д-т 68 (субсчет «Расчеты по НДС») К-т 19 – НДС принят к вычету.

Эти записи необходимо сделать на основании полученного от поставщика (подрядчика) счета-фактуры, в котором выделена сумма НДС.

Погашение задолженности перед поставщиком (подрядчиком) отражается по дебету счета 60. При перечислении поставщику товаров денежных средств делается проводка:

Д-т 60 К-т 50 (51, 52) – перечислены деньги поставщику (подрядчику).

Если компания в счет предстоящей поставки материальных ценностей (работ, услуг) перечислила поставщику или подрядчику аванс, следует открыть к счету 60 отдельный субсчет «Расчеты по авансам выданным». При этом выданный аванс надо отразить так:

Д-т 60 (субсчет «Расчеты по авансам выданным») К-т 50 (51, 52) – выдан аванс поставщику (подрядчику).

При поступлении материальных ценностей (приемке выполненных работ, оказанных услуг), в счет которых был перечислен аванс, необходимо сделать проводку:

Д-т 08 (10, 20, 26, 41) К-т 60 – оприходованы материальные ценности (работы, услуги), в счет оплаты которых был перечислен аванс.

Одновременно нужно отразить НДС по оприходованным материальным ценностям (работам, услугам):

Д-т 19 К-т 60 – учтена сумма НДС на основании счета-фактуры поставщика (подрядчика);

Д-т 68 (субсчет «Расчеты по НДС») К-т 19 – НДС по материальным ценностям (работам, услугам) принят к вычету.

Затем надо сделать проводку по зачету аванса:

Д-т 60 К-т 60 (субсчет «Расчеты по авансам выданным») – зачтен аванс.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации об этих расчетах [30].

Данный счет дебетуется в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, предъявленные в расчетных документах, а кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т. п. Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, по мере погашения этой задолженности производится запись по дебету счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и кредиту счета 62 (на сумму погашения задолженности) и 91 «Прочие доходы и расходы» (на величину процента).

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику. Отметим: по-

строение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных:

- расчетных документах, срок оплаты которых не наступил;
- не оплаченных в срок расчетных документах;
- полученных авансах;
- векселях, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселях, дисконтированных (учтенных) в банках;
- векселях, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на данном счете обособленно.

Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» [30]. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком (организацией), возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, если она не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (ст. 266 НК РФ). Резервы по сомнительным долгам создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

На сумму создаваемых резервов производятся записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63. При списании не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами. Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 и кредиту счета 91.

Аналитический учет по данному счету ведется по каждому созданному резерву.

Если организация отгрузила покупателю товары (продукцию), после перехода к покупателю права собственности на них в учете делается проводка:

Д-т 62 К-т 90/1 – отражена задолженность покупателя за отгруженные товары (продукцию).

Если организация выполнила для заказчика работы (оказала услуги) и заказчик их принял, производится запись:

Д-т 62 К-т 90/1 (91/1) – отражена задолженность заказчика за выполненные работы (оказанные услуги).

Отразить задолженность покупателя (заказчика) необходимо независимо от того, получили вы от него деньги за проданные товары (выполненные работы, оказанные услуги) или нет.

При поступлении от покупателя (заказчика) денежных средств или имущества в оплату задолженности делается проводка:

Д-т 50 (51, 52, 10) К-т 62 – поступили средства от покупателя (заказчика) в оплату продукции, товаров, работ, услуг.

Если покупатель является одновременно и поставщиком товаров (работ, услуг) для вашей организации, можно произвести взаимозачет задолженностей.

Если с момента возникновения задолженности покупателя (заказчика) прошло три года (т. е. истек срок исковой давности) и задолженность не погашена, необходимо ее списать. Списание отражается проводкой:

Д-т 91/2 К-т 62 – списана задолженность покупателя (заказчика) в связи с истечением срока исковой давности.

Списанная задолженность должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет.

В аналогичном порядке списывают задолженность, нереальную для взыскания (например, задолженность ликвидированной организации):

Д-т 91/2 К-т 62 – списана задолженность, нереальная для взыскания.

Однако такую задолженность на забалансовом счете 007 не отражают.

Если покупатель (заказчик) не погасил свою задолженность в срок, установленный договором, по ней можно создать резерв сомнительных долгов. Тогда списание задолженности с истекшим сроком исковой давности или нереальной для взыскания, по которой ранее был создан резерв, отражается проводкой:

Д-т 63 К-т 62 – списана задолженность покупателя (заказчика) за счет резерва сомнительных долгов.

В резерв по сомнительным долгам включают и сумму НДС, которую должен заплатить покупатель (заказчик).

Дебиторскую задолженность покупателя (заказчика) можно передать (продать) другой организации, т. е. переуступить право требования. При этом в бухгалтерском учете делается запись:

Д-т 91-2 К-т 62 – списана задолженность покупателя (заказчика), переданная другой организации.

Денежные средства, полученные от другой организации за проданную ей задолженность, учитываются следующим образом:

Д-т 50 (51, 52, 55) К-т 91/1 – поступили денежные средства от других организаций за переданную им задолженность.

Если получение доходов от операций по уступке требований является предметом деятельности вашей организации, доход по этим операциям вы должны учитывать на счете 90 «Продажи» [30].

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражает информацию о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Данный счет кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты (в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» – на сумму налога на прибыль, со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму подоходного налога и т. д.). По дебету счета 68 отражают суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19. Аналитический учет по счету 68 ведется по видам налогов.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитуется на суммы платежей (на социальное страхование и обеспечение работников, а также на их обязательное медицинское страхование), подлежащих перечислению в соответствующие фонды. Записи производятся в корреспонденции:

- со счетами, на которых отражено начисление оплаты труда (в части отчислений, производимых за счет организации);
- со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в части отчислений, производимых за счет работников организации).

Кроме того, по кредиту счета 69 в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отражают начисленную сумму пеней за несвоевременный взнос платежей, а в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» – суммы, полученные в случаях превышения соответствующих расходов над платежами.

По дебету счета 69 отражают перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, медицинское страхование.

К счету 69 могут быть открыты субсчета:

- 69/1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69/3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

В случае наличия у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 могут открываться дополнительные субсчета. Аналитический учет по счету 73 ведется по каждому работнику организации [30].

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

К счету 75 могут быть открыты субсчета:

- 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- 75/2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

На субсчете 75/1 учитывают расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал. При создании акционерного общества по дебету счета 75 в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» принимают на учет сумму задолженности по оплате акций. При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производят записи по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляют записями по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.

В аналогичном порядке отражают в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм.

На субсчете 75/2 учитывают расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражают по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75. При этом начисление и выплату доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывают на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Выплату начисленных сумм доходов отражают по дебету счета 75 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т. п. в бухгалтерском учете производят записи по дебету счета 75 в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей. Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитывают по дебету счета 75 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Субсчет 75/2 применяют также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 обособленно [30].

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражает информацию о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60-75:

- по имущественному и личному страхованию;
- по претензиям;
- по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К счету 76 могут открываться субсчета:

- 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

- 76/2 «Расчеты по претензиям»;
- 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76/4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76/1 отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организаций-страхователей.

Исчисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей. Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражают по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по субсчету 76/1 ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76/2 отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

По дебету счета 76 отражают, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок – в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);
- к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия их качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции со счетом 60;

– к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин – в корреспонденции со счетом 60;

– за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

– к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

– по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 76 отражают суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по субсчету 76/2 ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76/3 учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в т. ч. прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91. Активы, полученные организацией в счет доходов, приходят по дебету счетов учета активов (51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76.

На субсчете 76/4 учитывают расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей). Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате этих сумм получателю производится запись по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно [30].

Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» предназначен для обобщения информации об их наличии и движении.

Отложенные налоговые обязательства принимают к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, действовавшей на отчетную дату.

По дебету счета 77 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражают уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода, по кредиту в корреспонденции с дебетом счета 68 – отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывают с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

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

К счету 79 могут быть открыты субсчета:

- 79/1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 79/2 «Расчеты по текущим операциям»;
- 79/3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

Имущество подразделений, выделенных на отдельные балансы, списывается организацией со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 79. В свою очередь, эти подразделения выделенное организацией имущество принимают на учет с кредита счета 79 в дебет счета 01.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления со счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. в дебет счета 79. Одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 79. Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражают по дебету счетов 01, 04, 58 и кредиту счета 79. Одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02, 05 и кредиту счета 79.

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления делаются обратные записи. Если договором доверительного управления предусмотрены иные операции с имуществом, учет этих операций ведется в общем порядке.

Аналитический учет по счету 79 ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчеты по договорам доверительного управления имуществом – по каждому договору. К примеру, организация получила счет от оператора связи за оказанные телефонные услуги на сумму 10 000 руб., в т. ч. НДС – 1 525 руб. Из этой суммы стоимость телефонных переговоров непроизводственного характера одного из работников организации составила 1 200 руб., в т. ч. НДС – 183 рублей.

Счет организацией оплачен полностью, а сумма, уплаченная за переговоры непроизводственного характера, компенсируется работником организации путем удержания из его заработной платы.

В бухгалтерском учете организации хозяйственные операции отражаются следующим образом:

Д-т 26 «Общехозяйственные расходы» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 7 458 руб. $(10\,000 - 1\,200 - (10\,000 - 1\,200) \times 18 : 118)$ – стоимость услуг связи производственного характера включена в расходы по обычным видам деятельности;

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 1 342 руб. $((10\,000 - 1\,200) \times 18 : 118)$ – выделена сумма НДС со стоимости услуг связи производственного характера;

Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т 19 – 1 342 руб. – принят к вычету НДС по услугам связи производственного характера;

Д-т 60 К-т 51 «Расчетные счета» – 10 000 руб. – оплачены услуги оператора связи;

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» К-т 60 – 1 200 руб. – отражена задолженность работника за телефонные разговоры непроизводственного характера со служебного телефона;

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т 73 – 1 200 руб. – удержана из заработной платы работника стоимость личных переговоров со служебного телефона.

Контрольные вопросы по теме 13

1. Учет расчетов с подотчетными лицами.
2. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.
3. Учет текущих расчетных операций, счета учета расчетов, типовые бухгалтерские записи.

Раздел 6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

📖 Тема 14. Учет формирования финансового результата и прибыли

Основные вопросы:

1. Бухгалтерский учет финансовых результатов и формирование прибыли.

1. Бухгалтерский учет финансовых результатов

Финансовым результатом является итог хозяйственной деятельности организации и ее подразделений, выраженный в виде финансовых показателей, таких как прибыль (убытки), изменение стоимости собственного капитала, дебиторская и кредиторская задолженность, доход.

При ведении бухгалтерского учета информация о доходах и расходах организации, а также конечный финансовый результат ее деятельности за отчетный период отражаются на счетах, предусмотренных для этого Планом счетов и Инструкцией по его применению [30].

Для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности за отчетный период согласно Плану счетов применяются счета:

- 90 «Продажи»;

- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов»;
- 98 «Доходы будущих периодов»;
- 99 «Прибыли и убытки».

Счет 90 «Продажи» используется для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также определения финансового результата по ним.

На этом счете могут отражаться, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- услугам связи;
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности) и т. п.

Сумму выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражают по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывают с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» в дебет счета 90.

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 отражают выручку от продажи продукции в корреспонденции со счетом 62. В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета продукции.

В отраслях, где фактическую себестоимость проданной продукции определяют в конце года, в течение года на счет 90 списывают плановую себестоимость продукции. По окончании года определяют разницу между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции и сумму разниц списывают в дебет счета 90 (или сторнируют) в корреспонденции со счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

К счету 90 могут быть открыты субсчета:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/4 «Акцизы»;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90/5 «Экспортные пошлины» для учета их сумм.

Субсчет 90/9 предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90/1–90/4 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90/2–90/4 и кредитового оборота по субсчету 90/1 определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 90/9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90/9), закрываются внутренними записями на субсчет 90/9.

Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, а при необходимости – и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Выручка – это сумма средств, которую организация получила или должна получить от покупателей (заказчиков) за проданные им товары (продукцию, выполненные работы, оказанные услуги).

Сумма выручки отражается на субсчете 90/1, если она получена от обычных видов деятельности организации, т. е. от продажи продукции и товаров, выполнения работ или оказания услуг. Для учета прочих доходов используется субсчет 91/1 «Прочие доходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Как правило, обычные виды деятельности организации указаны в ее уставе (в разделе «Виды деятельности»). Однако часто в этом разделе устава бывает записано, что организация может осуществлять «любую деятельность, не запрещенную законодательством».

В таком случае доходы считаются полученными от обычных видов деятельности, если организация получает их регулярно и их сумма превышает 5 % общей суммы выручки за отчетный период.

При отражении в учете выручки от обычных видов деятельности надо сделать следующую запись:

Д-т 62 К-т 90/1 – признана сумма выручки от продажи товаров (продукции, выполнения работ, оказания услуг).

Отразить выручку в учете необходимо сразу после того, как право собственности на продаваемые вашей организацией товары (продукцию) перешло к покупателю (работа принята заказчиком, услуга оказана).

Как правило, это происходит в момент отгрузки товаров (продукции) или в момент передачи заказчику результатов выполненных работ (оказанных услуг).

Одновременно с отражением выручки следует списать себестоимость проданных товаров (продукции, выполненных работ, оказанных услуг) в дебет субсчета 90/2:

Д-т 90/2 К-т 41 (43, 45, 20) – списана себестоимость проданных товаров (продукции, выполненных работ, оказанных услуг).

По дебету субсчета 90/2 надо указать себестоимость только тех товаров (продукции, работ, услуг), доход от продажи которых учтен по кредиту субсчета 90/1.

В договоре купли-продажи можно предусмотреть, что право собственности переходит к покупателю не в момент отгрузки товара, а позже (например, после оплаты товара). Договор, содержащий такое условие, называют еще договором с особым переходом права собственности. В этом случае следует отразить выручку только после получения денег от покупателя. А товары, переданные покупателем,

лю по такому договору, до момента их оплаты учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». При этом в учете делается проводка:

Д-т 45 К-т 41 (43) – отгружены товары (готовая продукция) по договору с особым переходом права собственности.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

По кредиту этого счета в течение отчетного периода отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, – в корреспонденции со счетом 76 (субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);

- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации, – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
- курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- прочие доходы.

По дебету счета 91 в течение отчетного периода отражаются:

- 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, а также с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;

- возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
- курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прочие расходы.

К счету 91 могут быть открыты субсчета:

- 91/1 «Прочие доходы»;
- 91/2 «Прочие расходы»;
- 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи по субсчетам 91/1 и 91/2 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91/2 и кредитового оборота по субсчету 91/1 определяют сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 91/9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату синтетический счет 91 сальдо не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91/9), закрываются внутренними записями на субсчет 91/9.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой или хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» применяется для обобщения информации о суммах недостач и потерь от пор-

чи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц. Потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относят на счет 99 как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

По дебету счета 94 отражают:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям – их фактическую себестоимость;
- по недостающим или полностью испорченным основным средствам – их остаточную стоимость (первоначальную стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);
- по частично испорченным материальным ценностям – сумму определившихся потерь и т. п.

По недостачам и порче ценностей записи производят по дебету счета 94 с кредита счетов учета названных ценностей.

Когда покупатель при приемке ценностей, поступивших от поставщиков, выявляет недостачу или порчу, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин он относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин покупатель предъявляет поставщику или транспортной организации и учитывает по дебету счета 76 (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60.

При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 (субсчет «Расчеты по претензиям»), списывается на счет 94.

Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, в бухгалтерском учете поставщика сумму продажи, ранее отраженную по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 90 «Продажи», сторнируют на взысканную покупателем сумму недостач и потерь.

Одновременно указанную сумму отражают обычной записью по дебету счетов 62 или 51, 52 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При перечислении сумм покупателю счет 76 дебетуется в корреспонденции со счетом 51. Постав-

щик также должен сторнировать обороты по дебету счета 90 и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма списывается затем в дебет счета 94.

По кредиту счета 94 отражается списание:

- недостач и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин – на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);

- недостач и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли – на счета учета затрат на производство и расходов на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли, потерь от порчи – в дебет счета 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

- недостач ценностей сверх величин (норм) убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, – на счет 91.

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых на учет по дебету указанного счета. При этом на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) списываются недостающие или испорченные материальные ценности по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», и стоимостью, отраженной на счете 94, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов».

По мере взыскания с виновного лица причитающейся суммы указанная разница списывается в дебет счета 98 и кредит счета 91.

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98.

Одновременно на эти суммы дебетуют счет 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуют счет 94. По мере погашения задолженности дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91 [30].

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» используется для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Резервирование тех или иных сумм отражают по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относят в дебет счета 96 в корреспонденции, в частности, со счетами:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года – обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» применяется для обобщения информации о расходах, произведенных в данном, но относящихся к будущим отчетным периодам. В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами, работами по подготовке к производству в связи с их сезонным характером, освоением новых производств, установок и агрегатов, рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий, неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и т. д.

Ученные на счете 97 расходы списывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи.

К счету 98 могут быть открыты субсчета:

- 98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 98/2 «Безвозмездные поступления»;
- 98/3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;
- 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

На субсчете 98/1 учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам: арендную или квартирную плату, плату за коммунальные услуги, выручку за грузовые перевозки, перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементную плату за пользование средствами связи и т. д.

По кредиту счета 98 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражают суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет по субсчету 98/1 ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 98/2 учитывают стоимость безвозмездно полученных организацией активов. По кредиту счета 98 в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и др. отражают рыночную стоимость безвозмездно полученных активов, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» – сумму бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на фи-

нансирование расходов. При этом суммы, учтенные на счете 98, списывают с него в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Аналитический учет по субсчету 98/2 ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

На субсчете 98/3 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

По кредиту счета 98 отражают выявленные за прошлые отчетные периоды (до отчетного года) суммы недостач, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судом, в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и дебетуют счета учета денежных средств. Одновременно оплаченную задолженность отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету счета 98. Аналитический учет по субсчету 98/3 ведут по каждому виду недостач.

На субсчете 98/4 учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и их стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

По кредиту счета 98 в корреспонденции со счетом 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») отражают разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей. По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91. Аналитический учет по субсчету 98/4 осуществляется по видам недостающих ценностей. Счет 99

«Прибыли и убытки» используется при формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыль (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. На счете 99 в течение отчетного года отражают:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывают. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли (убытка) отчетного года списывают со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Построение аналитического учета по счету 99 должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о финансовых результатах. Например, организацией по итогам 2018 г. по данным бухгалтерского учета получен убыток в размере 60 000 руб. В I квартале 2020 г. организацией по данным бухгалтерского учета получена прибыль в размере 110 000 рублей. В бухгалтерском учете данная хозяйственная операция отражается следующими проводками:

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 90/9 «Прибыль/убыток от продаж», 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – 60 000 руб. – сформирован финансовый результат (убыток) за 2018 г.;

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т 99 – 60 000 руб. – отражен убыток, полученный по итогам 2018 г.;

Д-т 90/9, 91/9 К-т 99 – 110 000 руб. – сформирован финансовый результат (прибыль) по итогам I квартала 2018 г.

Контрольные вопросы по теме 14

1. Приведите типовые бухгалтерские записи по учету на счете 90 «Продажи».
2. Приведите типовые бухгалтерские записи по учету на счете 91 «Прочие доходы и расходы».
3. Порядок отражения операций на счетах 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»; 96 «Резервы предстоящих расходов». 97 «Расходы будущих периодов»; 98 «Доходы будущих периодов».
4. Приведите типовые бухгалтерские записи по учету на счете 99 «Прибыли и убытки».

Раздел 7. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

Тема 15. Учет операций на забалансовых счетах

Основные вопросы:

1. Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации.

1. Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации

Согласно Плану счетов [30] для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих хозяйствующему субъекту, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении, а также для контроля над отдельными хозяйственными операциями, используются забалансовые счета. Они отражают информацию о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т. п.), условных прав и обязательств, а также используются для контроля над отдельными хозяйственными операциями. К забалансовым относятся счета:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;

- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
- 010 «Износ основных средств»;
- 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Счет 001 «Арендованные основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией.

Арендованные основные средства учитываются на этом счете по первоначальной стоимости, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 001 осуществляется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Если арендованные основные средства находятся за пределами Российской Федерации, они учитываются на счете 001 обособленно.

Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» применяется при наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

Организации-покупатели учитывают на указанном счете ценности, принятые на хранение, в случаях:

- получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты;
- получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты;
- принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам.

Организации-поставщики учитывают на этом счете оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, оставленные на ответственном хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в платежных требованиях.

Аналитический учет по данному счету ведется по организациям-владельцам, видам, сортам и местам хранения.

На счете 003 «Материалы, принятые в переработку» отражается информация о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем. Учет затрат на переработку или доработку сырья и материалов осуществляется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим расходы (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика). Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на данном счете по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет по счету 003 ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Счет 004 «Товары, принятые на комиссию» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется организациями-комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на указанном счете в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах. При этом реализованные товары списываются со счета 004. Аналитический учет по данному счету ведется по видам товаров и организациям (лицам) – комитентам.

Счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа» используется организациями-подрядчиками при наличии и движении всех видов оборудования, полученного ими от заказчика для монтажа.

Учет оборудования осуществляется на счете 005 в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах. Следует помнить: у заказчика это оборудование учитывается на счете 07 «Оборудование к установке». Аналитический учет по счету 005 ведется по отдельным объектам или агрегатам.

Счет 006 «Бланки строгой отчетности» применяется при наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности – квитанционных книжек, бланков удостоверений, дипломов, различных абонементов, талонов, билетов, бланков товаросопроводительных документов и т. п.

Перечень документов строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливаются организацией. Бланки строгой отчетности учитываются на этом счете в условной оценке. Ана-

литический учет по счету 006 ведут по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» отражает информацию о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

На суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток задолженности, дебетуются счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно указанные суммы списывают с кредита забалансового счета 007. Аналитический учет по счету 007 осуществляется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и каждому списанному в убыток долгу.

Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим организациям (лицам). В полученной гарантии обычно указывают ее сумму. В случае отсутствия этих данных сумма гарантии для бухгалтерского учета определяется исходя из условий договора. Суммы обеспечений, учтенные на счете 008, списываются по мере погашения задолженности. Аналитический учет по данному счету ведется по каждому полученному обеспечению.

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» применяется для учета наличия и движения выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. Если в гарантии не указана сумма, для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора. Суммы обеспечений, учтенные на этом счете, списываются по мере погашения задолженности. Аналитический учет по счету 009 ведется по каждому выданному обеспечению.

Счет 010 «Износ основных средств» используется для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т. п.), а также у некоммерческих организаций по объектам основных средств.

Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. При выбытии отдельных объектов (включая продажу, безвозмездную передачу и т.д.) сумма накопленного износа по ним списывается со счета 010. Аналитический учет по указанному счету ведется по каждому объекту.

Счет 011 «Основные средства, сданные в аренду» отражает информацию о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя). Основные средства, сданные в аренду, учитываются на указанном счете в оценке, указанной в договорах аренды. Аналитический учет по счету 011 ведется по арендаторам, каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Если основные средства, сданные в аренду, находятся за пределами Российской Федерации, они учитываются на счете 011 обособленно.

Пример (без учета НДС). Организация, являющаяся профессиональным хранителем, в феврале оказала услуги по хранению зерна юридическому лицу. Договорная стоимость зерна – 100 000 руб. Стоимость услуг по хранению зерна составила 15 000 руб. Затраты хранителя – 10 000 руб.

В бухгалтерском учете данная операция отражается следующим образом:

Д-т 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – 100 000 руб. – отражена договорная стоимость зерна, принятого на хранение;

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 90/1 «Выручка» – 15 000 руб. – отражена выручка от оказания услуг по хранению зерна;

Д-т 90/2 «Себестоимость продаж» К-т 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – 10 000 руб. – отражены фактические затраты хранителя;

Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 15 000 руб. – отражена выручка, поступившая от юридического лица;

Д-т 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» К-т 99 «Прибыли и убытки» – 5 000 руб. – выявлен финансовый результат (прибыль) от оказания услуг по хранению зерна;

К-т 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – 100 000 руб. – возвращено юридическому лицу принятое на хранение зерно.

Контрольные вопросы по теме 15

1. Приведите примеры отражения хозяйственных операций на всех счетах забалансового учета.

Раздел 8. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

📖 Тема 16. Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Основные вопросы:

1. Нормативные документы, регулирующие порядок составления годовой бухгалтерской отчетности.
2. Требования, предъявляемые к составу и содержанию бухгалтерской отчетности.
3. Состав форм бухгалтерской отчетности коммерческих организаций.
4. Детализация показателей отчетности.
5. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах: содержание, виды, методы оценки статей баланса, формирование показателей.
6. Отчет о движении денежных средств (ПБУ 23/2011).

1. Нормативные документы, регулирующие порядок составления годовой бухгалтерской отчетности

Порядок составления и представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности регулируется следующими нормативно-правовыми актами:

- статьями 13-18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- приказом Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» (далее – приказ № 66н);
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н;
- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств», утв. приказом Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н;

- разделы III – V Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н;
- иными положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) в части раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

2. Требования, предъявляемые к составу и содержанию бухгалтерской отчетности

В бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе этой информации. Например, существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год, составляет не менее 5 %.

При формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто – оценке. Например, основные средства в бухгалтерском балансе отражаются по остаточной стоимости (за минусом начисленной амортизации), дебиторская задолженность за минусом резервов по сомнительным долгам.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем орга-

низации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией, отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации

Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта содержатся в ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1].

Согласно п. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ [1], бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Таким образом, уже в общих требованиях законом названы обязательные формы, которые должны представляться в составе бухгалтерской отчетности всеми организациями, а именно:

- бухгалтерский баланс (информация для оценки финансового положения);
- отчет о финансовых результатах деятельности за отчетный период;
- отчет о движении денежных средств (информация о движении денежных средств за отчетный период);
- отчет об изменениях капитала и пояснения (расшифровки и детализация информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности).

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей.

Пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- учредители (участники), инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики и др. (п. 42 ПБУ 4/99);
- налоговые органы (пп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ);
- другие лица, заинтересованные в информации об организации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе:

- 1) данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета. Требования к регистрам бухгалтерского учета содержатся в ст. 10 Закона № 402-ФЗ. Согласно п. 3 указанной статьи не допускается

ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета;

2) (и) информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами по бухгалтерскому учету. В соответствии с п. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ до утверждения федеральных и отраслевых стандартов применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином РФ до 01.01 2013 г.

3. Состав форм бухгалтерской отчетности коммерческих организаций

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность коммерческой организации составляется в объеме следующих форм:

- 1) бухгалтерского баланса (код по ОКУД 0710001);
- 2) отчета о финансовых результатах (код по ОКУД 0710002);
- 3) приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах:
 - отчет об изменениях капитала (код по ОКУД 0710003);
 - отчет о движении денежных средств (код по ОКУД 0710004);
 - пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Формы 0710001, 0710002, 0710003 и 0710004 относятся к типовым формам.

Это означает, что никакие строки и показатели из этих форм не могут быть удалены. В случаях, когда у организации нет того или иного показателя, в соответствующих полях формы проставляются прочерки.

Пояснения могут быть оформлены организацией в виде таблиц и текстовой части, либо только в виде текстового документа. Рекомендуемые Минфином таблицы пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (форма 0710005) могут быть изменены: дополнены или сокращены. Организация вправе разработать свои таблицы, взяв за основу таблицы из формы 0710005.

Если организация для оформления табличной части пояснений использует таблицы формы 0710005, то в эти таблицы включаются только те строки и показатели, по которым у организации есть числовые значения. Если у организации нет каких-либо объектов учета, то соответствующие разделы (подразделы) исключаются из формы

0710005. Например, если у организации нет нематериальных активов и расходов на НИОКР, то раздел 1 включать в пояснения не требуется.

Что касается других форм отчетности, то согласно пп. «б» п. 6 приказа № 66н в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках малые предприятия приводят только наиболее важную информацию, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Важность информации оценивается организацией самостоятельно при формировании бухгалтерской отчетности.

Закон № 402-ФЗ [1] не содержит специальной нормы о составе форм бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства. Федеральный стандарт по бухгалтерской отчетности малых предприятий в настоящее время не принят.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации составляется в объеме следующих форм:

- 1) бухгалтерского баланса (код по ОКУД 0710001);
- 2) отчета о целевом использовании средств (код по ОКУД 0710006);
- 3) приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств:
 - отчет об изменениях капитала (код по ОКУД 0710003);
 - отчет о движении денежных средств (код по ОКУД 0710004);
 - пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств.

Кроме этого, как указано в Информации Минфина РФ № ПЗ-10/2012, некоммерческая организация приводит в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели об отдельных доходах и расходах (финансовых результатах) обособленно применительно к форме и порядку составления отчета о финансовых результатах в случае, когда:

- в отчетном году эта некоммерческая организация получила доход от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности;
- показатель полученного некоммерческой организацией дохода существенен;

– раскрытие данных о прибыли от предпринимательской и (или) иной приносящей доход деятельности в отчете о целевом использовании средств недостаточно для формирования полного представления о финансовом положении некоммерческой организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении;

– без знания о показателе полученного дохода заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения некоммерческой организации и финансовых результатов ее деятельности.

Как указано в письме Минфина РФ от 09.01.2013 № 07-02-18/01, состав и содержание пояснений подлежат определению организацией самостоятельно исходя из взаимосвязанных положений:

- пунктов 24-27 ПБУ 4/99;
- норм других положений по бухгалтерскому учету (далее – ПБУ) в части раскрытия информации;
- подпункта «б» пункта 4 приказа № 66н.

В каждом ПБУ есть раздел о раскрытии информации в бухгалтерской отчетности (формировании отчетной информации) по конкретному объекту бухгалтерского учета. Вся перечисленная в этих разделах информация должна быть отражена в бухгалтерской отчетности:

- в соответствующих формах бухгалтерской отчетности;
- (или) в табличной части пояснений;
- (или) в текстовой части пояснений (все, что не вошло в формы отчетности или в табличную часть пояснений).

Согласно п. 24 ПБУ 4/99 пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о фин. результатах должны:

1) раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации. Порядок раскрытия этих сведений установлен ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;

2) обеспечивать пользователей дополнительными данными. Перечень дополнительных данных приведен в п. 27 ПБУ 4/99.

В частности, к таким данным относятся сведения:

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов, основных средств, арендованных основных средств, финансовых вложений;

- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской и кредиторской задолженности;
- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);
- о составе затрат на производство (издержках обращения);
- о составе прочих доходов и расходов;
- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах;
- о государственной помощи;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ.

Кроме этого, по мнению Минфина (письмо от 09.01.2013 № 07-02-18/01), к дополнительным данным относятся:

- информация об инновациях и модернизации производства;
- информация о рисках хозяйственной деятельности организации;
- информация об экологической деятельности организации;
- информация о вознаграждениях, выплаченных управленческому персоналу.
- информация об энергосбережении (данные о совокупных затратах на оплату использованных в течение календарного года энергетических ресурсов).

Согласно Информации Минфина РФ № ПЗ-10/2012 с 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в силу п. 1 ст. 30 Закона № 402-

ФЗ продолжает применяться раздел VIII ПБУ 4/99 «Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности».

Согласно п. 39 ПБУ 4/99 организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В дополнительной информации раскрываются:

- динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет;
- планируемое развитие организации;
- предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;
- политика в отношении заемных средств, управления рисками;
- деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- природоохранные мероприятия;
- иная информация.

Согласно п. 41 ПБУ 4/99 к бухгалтерской отчетности должна прилагаться итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности.

Случаи обязательного аудита годовой бухгалтерской отчетности установлены статьей 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также иными федеральными законами.

В частности, обязательный аудит проводится в случаях, когда:

- объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн руб.;
- (или) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 60 млн руб.

Обязательному ежегодному аудиту, независимо от выручки и суммы активов, подлежат:

- 1) акционерные общества;
- 2) организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
- 3) кредитные организации, бюро кредитных историй;
- 4) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- 5) страховые организации, общества взаимного страхования;

- б) клиринговые организации;
- 7) организаторы торговли на рынке ценных бумаг;
- 8) акционерные инвестиционные фонды и управляющие компании этих фондов;
- 9) управляющие компании паевых инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов;
- 10) негосударственные пенсионные и иные фонды;
- 11) организации, представляющие пользователям и (или) публикующие сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 12) организации, подлежащие обязательному аудиту в силу иных федеральных законов.

Бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта (п. 8 ст. 13 закона № 402-ФЗ).

В случае представления годовой бухгалтерской отчетности в несколько адресов такая отчетность должна быть подписана одними и теми же уполномоченными лицами (Информация Минфина РФ № ПЗ-10/2012).

К обязательному экземпляру годовой бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, представляется аудиторское заключение о ней:

- одновременно с представлением отчетности;
- (или) не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом.

Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности утвержден приказом Росстата от 29.12.2012 №670.

Порядок обеспечения заинтересованных пользователей данными годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц установлен административным регламентом, утвержденным приказом Росстата от 20.05.2013 № 183.

Обратите внимание! Годовая бухгалтерская отчетность должна храниться постоянно (п. 351 подраздела 4.1 Перечня документов, утв. приказом Минкультуры РФ от 25.08.2010 № 558).

4. Детализация показателей отчетности

4.1. Детализация показателей бухгалтерского баланса

Согласно п. 11 ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности, и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. При этом показатели об отдельных видах активов и обязательств могут приводиться в бухгалтерском балансе общей суммой с раскрытием в пояснениях, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса организации определяют самостоятельно (п. 3 приказа № 66н).

В п. 20 ПБУ 4/99 приведен перечень числовых показателей бухгалтерского баланса в разрезе групп статей и статей, относящихся к соответствующим группам.

В случае существенности соответствующих статей данные о них должны быть раскрыты непосредственно в бухгалтерском балансе. Признак существенности организация устанавливает в учетной политике.

Например, в разделе «Бухгалтерская отчетность» учетной политики может быть сделана такая запись:

«Для целей формирования бухгалтерского баланса существенными признаются показатели, составляющие 5 (пять) и более процентов от суммы соответствующих активов (обязательств) (количественный показатель).

Показатель менее 5 % может быть признан существенным в случае, если неотражение в бухгалтерском балансе этого показателя способно повлиять на мнение пользователей о финансовом состоянии организации (качественный показатель). Решение о признании качественного показателя существенным принимается при составлении годовой бухгалтерской отчетности руководителем организации».

4.2. Детализация показателей отчета о финансовых результатах

Порядок детализации показателей отчета прямо регулируется положениями по бухгалтерскому учету:

1) выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т. п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности (п. 18.1 ПБУ 9/99);

2) в случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов (п. 21.1 ПБУ 10/99).

В учетной политике организация может установить для детализации показателей отчета о финансовых результатах критерий существенности менее 5 %.

В отношении отражения прочих доходов и расходов п. 18.2 ПБУ 9/99 и п. 21.2 ПБУ 10/99 установлено следующее правило. Прочие доходы (расходы) могут не показываться в отчете о финансовых результатах развернуто по отношению к соответствующим расходам (доходам), когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов (расходов);
- расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Порядок применения этой нормы должен быть закреплен в учетной политике. Если организация примет решение об отражении вышеуказанных доходов и расходов свернуто (на нетто-основе), то в учетной политике необходимо привести конкретный перечень таких доходов и расходов.

5. Бухгалтерский баланс: содержание, виды, методы оценки статей баланса, формирование показателей

Форма бухгалтерского баланса утверждена приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату. Для этого в нем приводятся показатели:

- на отчетную дату (например, на 30 октября 2020 г.);

– на 31 декабря предыдущего года (например, на 31 декабря 2019 г.);

– на 31 декабря года, предшествующего предыдущему (например, на 31 декабря 2018 г.).

Форма бухгалтерского баланса состоит только из одной таблицы, которая делится на две части – актив и пассив. Баланс состоит из 5 разделов: Актив баланса включает разд. I «Внеоборотные активы» и II «Оборотные активы», а пассив – раздел III «Капитал и резервы», IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства». Из новой формы баланса исключена справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Некоммерческая организация именуется раздел III «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).

Все показатели в типовой форме Бухгалтерского баланса разбиты по группам статей (например, «Основные средства», «Финансовые вложения», «Дебиторская задолженность»). Их детализацию можно определить самостоятельно, исходя из существенности того или иного показателя. В том случае, если без сведений о нем не удастся правильно оценить финансовое положение организации. Уровень существенности определите самостоятельно (например, 5 % от однородных активов или обязательств), прописав его в учетной политике для целей бухгалтерского учета. При этом для каждой строки, показатель которой существенен, вводят подстроки. В них указывают числовые значения, входящие в состав укрупненных показателей, предусмотренных типовой формой.

Несущественные показатели в подстроки можно не выделять. Их можно привести общей суммой, а в пояснениях к Бухгалтерскому балансу расшифровать. Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (например, малые предприятия) могут составлять Бухгалтерский баланс по груп-

пам статей. Детализировать показатели необязательно, независимо от их существенности. Показатели Бухгалтерского баланса за отчетный период и два прошлых года должны быть сопоставимы. То есть должны быть сформированы по одним и тем же правилам. Несопоставимость показателей может возникнуть, если в отчетном периоде были выявлены существенные ошибки прошлых лет и (или) изменилась учетная политика организации. В этом случае в Бухгалтерском балансе за текущий период прошлогодние показатели придется скорректировать исходя из действующих теперь условий. Но сами балансы за прошлые периоды не исправляются.

Заполняя строки баланса, учитывают сроки обращения активов и обязательств. Активы и обязательства со сроком обращения (погашения) более 12 месяцев показывают как долгосрочные. Все остальные активы и обязательства являются краткосрочными.

Если для активов (обязательств) не определена конкретная строка баланса, их отражают исходя из экономической сущности. Делать это нужно независимо от того, на каком счете они учтены. Например, несмотря на то, что депонированная зарплата учитывается на счете 76 (а не на счете 70), ее экономическое содержание от этого не меняется. Поэтому в балансе депонированную зарплату отражают как кредиторскую задолженность перед персоналом, а не перед прочими кредиторами.

Стоимость имущества и обязательств в балансе отражают за вычетом регулирующих величин. В частности, регулируемыми величинами являются:

- суммы начисленной амортизации;
- резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
- резерв под обесценивание финансовых вложений;
- резерв по сомнительным долгам.

Сальдо по счетам учета резервов в балансе отдельно не указывают. На эти суммы уменьшают показатели соответствующих строк. Например, сальдо по счету 63 «Резерв по сомнительным долгам» уменьшает величину показателя по строке 1230 «Дебиторская задолженность».

В аналогичном порядке уменьшают соответствующие строки баланса другие регулирующие величины. Так, стоимость основных средств и нематериальных активов указывают за вычетом начисленной амортизации. А стоимость материально-производственных запасов – за вычетом резерва под снижение стоимости материаль-

ных ценностей. Стоимость же финансовых вложений уменьшается на величину резерва под обесценение финансовых вложений. Информацию о регулирующих величинах отражают в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Такой порядок установлен пунктом 35 ПБУ 4/99.

Зачитывать между собой значения статей активов и пассивов баланса нельзя (п. 34 ПБУ 4/99). По всем активно-пассивным счетам отражается развернутое сальдо. Например, кредиторскую задолженность нельзя показывать за минусом дебиторской, даже если речь идет об одном и том же контрагенте.

Графа «Код» заполняется в соответствии с приложением 4 к приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета (например, субъекты малого предпринимательства), отражают в балансе укрупненные показатели, которые включают в себя несколько показателей. Код строки в таком случае проставляют по тому показателю, который по величине больше других, входящих в эту строку.

Если же отчетность составляется для акционеров или других пользователей, не являющихся представителями госконтроля, строки баланса можно не нумеровать.

Если в строке баланса отсутствуют значения – ставится прочерк. Так же поступают и в том случае, когда в результате округлений до целых знаков значения некоторых строк баланса равны нулю. При этом активы и пассивы, которые из-за округления не были отражены в балансе, можно раскрыть в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. Это следует из пункта 11 ПБУ 4/99.

Когда показатель баланса имеет отрицательное значение, его отражают в круглых скобках. Таким же образом поступают, если при подсчете итогов раздела баланса какой-либо показатель нужно вычесть из итоговой суммы.

Бухгалтерскую отчетность составляют в тысячах или миллионах рублей без десятичных знаков. То есть все числовые показатели нужно округлить до целых знаков. Правила округления показателей отчетности в законодательстве не прописаны. Поэтому организация может установить их самостоятельно в учетной политике для целей бухучета. Наиболее оптимальный способ – округлять по правилам, установленным для расчета налогов. Они прописаны в пункте 6 ста-

тьи 52 Налогового кодекса РФ. Эта норма предусматривает, что суммы менее 50 копеек отбрасываются, а показатели величиной 50 копеек и более округляются до полного рубля. Такой способ согласуется с правилами арифметики. Например, составляя баланс в тысячах рублей, остаток на субсчете «Добавочный капитал (без переоценки)» счета 83, равный 5 678 300 руб., нужно отразить в разделе III баланса по строке 1350 в сумме 5 678. Если же остаток по этому субсчету равен 5 678 629 руб., то в разделе III баланса по строке 1350 нужно указать 5 679.

Если какая-то информация баланса требует детальной подробной расшифровки, ее заносят в отдельную форму – Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах. А в самом балансе в столбце «Пояснения» делается ссылка на соответствующую таблицу этой формы.

6. Отчет о движении денежных средств (ПБУ 23/2011)

Отчет о движении денежных средств входит в состав бухгалтерской отчетности организации и представляет собой обобщение данных о денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее – денежные эквиваленты). К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

В отчете о движении денежных средств отражаются:

(1) денежные потоки организации:

– платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов;

(2) остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Денежными потоками организации не являются:

– платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты и возврат Дт 55-3 Кт 51, Кт 51 Дт 55-3 (за исключением начисленных процентов);

– валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);

– покупка валюты:

Дт 76 Кт 51 – 35 000 руб.;

Дт 52 Кт 76 – 1 000 \$ – 31 000 руб. (1 000 \$ x 31);

Дт 91-2 Кт 76 – 4 000 руб.;

– продажа валюты:

Дт 76 Кт 52 – 1 000 \$ – 31 000 руб. (1 000 \$ x 31);

Дт 51 Кт 76 – 29 000 руб.;

Дт 91-2 Кт 76 – 2 000 руб.;

– обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);

– иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе, получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

Денежные потоки организации подразделяются на денежные потоки от: текущих, инвестиционных (только ВНА), финансовых операций.

Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций. Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

Информация о денежных потоках от текущих операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень обеспеченности организации денежными средствами, достаточными для погашения кредитов, поддержания деятельности организации на уровне существующих объемов производства, выплаты дивидендов и новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Информация о составе денежных потоков от текущих операций в предыдущих периодах в сочетании с другой информацией, представляемой в бухгалтерской отчетности организации, обеспечивает основу для прогнозирования будущих денежных потоков от текущих операций.

Примерами денежных потоков от текущих операций являются:

а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;

б) поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;

в) платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;

г) оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам;

д) платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций);

е) уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов;

ж) поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);

и) денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций.

Информация о денежных потоках от инвестиционных операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень затрат организации, осуществленных для приобретения или создания внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем.

Примерами денежных потоков от инвестиционных операций являются:

а) платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

б) уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008;

в) поступления от продажи внеоборотных активов;

г) платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

д) поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

е) предоставление займов другим лицам;

ж) возврат займов, предоставленных другим лицам;

и) платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

к) поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;

л) дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях;

м) поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций. Остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода отражаются по курсу ЦБ РФ на отчетную дату. Возникающая разница отражается как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю по строке 4490.

При формировании отчета о движении денежных средств в разделе «Денежные потоки от текущих операций» платежи по оплате труда работников отражаются в сумме, включающей, среди прочего, подлежащие удержанию из оплаты труда работников суммы (например, суммы начисленного налога на доходы физических лиц, платежи по исполнительным листам).

Согласно п. 1 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом по-

ложении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Таким образом, отчет о движении денежных средств поставлен в один ряд с бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках. При этом из трех названных отчетов только отчет о движении денежных средств составляется классическим кассовым методом.

Денежные средства необходимы бизнесу постоянно для обеспечения текущей хозяйственной деятельности. Отсутствие денег в нужном количестве означает потерю платежеспособности и, в конечном итоге, приводит к банкротству. Именно поэтому так важен «денежный отчет» в составе бухгалтерской отчетности организации.

Организация может показывать прибыль в отчете о прибылях и убытках и одновременно испытывать недостаток денежных средств. Успехи организации нельзя измерять только величиной чистой прибыли. Неспособность управлять потребностями экономического субъекта в денежных средствах приводит к тому, что прибыльная организация не может рассчитаться с кредиторами.

Связь отчета о движении денежных средств и бухгалтерского баланса безусловна. Отчет о движении денежных средств связан с бухгалтерским балансом через прирост (уменьшение) статей активов, обязательств и капитала. Из отчета, составленного на основе бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, пользователи смогут увидеть, как генерируются денежные средства в текущей деятельности.

Контрольные вопросы по теме 16

1. Назовите нормативные документы, регулирующие порядок составления годовой бухгалтерской отчетности.
2. Перечислите требования, предъявляемые к составу и содержанию бухгалтерской отчетности.
3. Перечислите состав форм бухгалтерской отчетности коммерческих организаций
4. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах: методы оценки статей баланса, формирование показателей.
5. Принципы составления Отчета о движении денежных средств в соответствии с ПБУ 23/2011.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Итак, в данном пособии рассмотрены основополагающие принципы и категории бухгалтерского учета, адекватные современному уровню развития предмета. Цель – максимально облегчить обучающемуся изучение теоретических и методологических положений бухгалтерского учета, осмысление его сущности, роли и места в системе управления, овладение основными учетными понятиями и умением применять их в практической деятельности. Данное пособие содержит в себе только исключительно теоретические основы, которые должны быть, безусловно, дополнены практически примерами и заданиями, выполнение которых необходимо для глубоко изучения бухгалтерского дела. Авторы-составители надеются на то, что материал, собранный и систематизированный в пособии, будет полезен не только обучающимся при изучении предмета, но и практикам.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 22.11.2011 № 402-ФЗ (в ред. ФЗ от 02.07.21 № 352) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н (в ред. ФЗ от 11.104.2018 № 74н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) от 06.10.2008 № 106н (в ред. ФЗ от 28.04.2017 № 69н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) от 24.10.2008 № 116н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

5. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 3/2006) «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» от 27.11.2006 № 154н (в ред. ФЗ от 09.11.2017 № 180н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

6. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) «Бухгалтерская отчетность организации» от 06.07.1999 № 43н (в ред. ФЗ от 08.11.2010 № 142н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

7. Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ5/2019) «Запасы» от 15.11.2019 № 180н (в ред. ФЗ от 15.11.2019 № 180н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

8. Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ 6/2020) «Основные средства» от 17.09.2020 № 204н // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

9. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 7/98) «События после отчетной даты» от 25.11.1998 № 56н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

10. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/2010) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы от 13.12.2010 № 167н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

11. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) «Доходы организации» от 06.05.1999 № 32н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

12. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) «Расходы организации» от 06.05.1999 № 33н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

13. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 11/2008) «Информация о связанных сторонах» от 29.04.2008 № 48н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

14. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» № 143н от 08.11.2010 (ред. № 143н от 08.11.2010) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

15. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 13/2000) «Учет государственной помощи» от 16.10.2000 № 92н (в ред. ФЗ от 18.09.2006 № 115н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

16. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 14/2007) «Учет нематериальных активов» от 27.12.2007 № 153н (в ред. ФЗ от 16.05.2016 № 64н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

17. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 15/2008) «Учет расходов по займам и кредитам» от 06.10.2008 № 107н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

18. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 16/02) «Информация по прекращаемой деятельности» от 02.07.2002 № 66н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

19. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 17/02) «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и

технологические работы» от 19.11.2002 № 115н (в ред. ФЗ от 16.05.2016 № 64н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

20. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02) «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» от 19.11.2002 № 114н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

21. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 19/02) «Учет финансовых вложений» от 10.12.2002 № 126н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

22. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 20/03) «Информация об участии в совместной деятельности» от 24.11.2003 № 105н (в ред. ФЗ от 18.09.2006 № 116н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

23. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 21/2008) «Изменения оценочных значений» от 06.10.2008 № 106н (в ред. ФЗ от 25.10.2010 № 132н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

24. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 22/2010) «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» от 28.06.2010 № 63н (в ред. ФЗ от 06.04.2015 № 57н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

25. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 23/2011) «Отчет о движении денежных средств» от 02.02.2011 № 11н (в ред. от 02.02.2011 № 11н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

26. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 24/2011) «Учет затрат на освоение природных ресурсов» от 06.10.2011 № 125н (в ред. ФЗ от 06.10.2011 № 125н) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

27. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 25/2018) «Бухгалтерский учет аренды» от 16.10.2018 № 208н // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

28. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 26/2020) «Капитальные вложения» от 17.09.2020 № 204н // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

29. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 27/2021) «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» от 16.04.2021 № 62н // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

30. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению (с изменениями и доп.) от 31.10.2000 № 94 (в ред. От 08.11.2010) // Консультант Плюс : справочная система. – Режим доступа: для авториз. пользователей.

31. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет и анализ : учебник для вузов / И. В. Захаров, О. Н. Тарасова ; под ред. И. М. Дмитриевой. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 358 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-03353-3.

32. Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет с основами МСФО : учебник и практикум для вузов / И. М. Дмитриева. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 319 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-13537-4.

33. Бухгалтерский учет на предприятиях малого бизнеса : учебное пособие для вузов / Н. А. Проданова, Е. И. Зацаринная, Е. А. Кротова, В. В. Лизяева ; под ред. Н. А. Продановой. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 229 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-11482-9.

34. Шадрина, Г. В. Бухгалтерский учет и анализ : учебник и практикум для вузов / Г. В. Шадрина, Л. И. Егорова. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 429 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-03787-6.

35. Шахбанов, Р. Б. Бухгалтерский учет и отчетность в некоммерческих организациях : учебное пособие для вузов / Р. Б. Шахбанов. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 104 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-15306-4.

36. Фельдман, И. А. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / И. А. Фельдман. – Москва : Издательство Юрайт, 2021. – 287 с. – (Бакалавр. Прикладной курс). – ISBN 978-5-9916-3575-2.

37. Воронченко, Т. В. Теория бухгалтерского учета : учебник и практикум для вузов / Т. В. Воронченко. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 283 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-13611-1.

38. Николенко, П. Г. Бухгалтерский учет в организациях общественного питания : учебник и практикум для вузов / П. Г. Нико-

ленко, А. М. Терехов. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 409 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-13824-5.

39. Сысоева, Г. Ф. Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности : учебник для вузов / Г. Ф. Сысоева, И. П. Малецкая, Е. Б. Абдалова ; под ред. Г. Ф. Сысоевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2021. – 308 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-11480-5.

40. Воронченко, Т. В. Бухгалтерский финансовый учет. В 2 ч. Часть 1 : учебник и практикум для вузов / Т. В. Воронченко. – 2-е изд. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 353 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-11999-2.

41. Воронченко, Т. В. Бухгалтерский финансовый учет. В 2 ч. Часть 2 : учебник и практикум для вузов / Т. В. Воронченко. – 2-е изд. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 354 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-12002-8.

42. Мурзин, Д. А. Учет и налогообложение на предприятиях малого и среднего бизнеса : учебное пособие для вузов / Д. А. Мурзин, Н. Г. Барышников, Д. Ю. Самыгин. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 261 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14232-7.

43. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для вузов / Л. В. Бухарева [и др.] ; под ред. И. М. Дмитриевой, В. Б. Малицкой, Ю. К. Харакоз. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 528 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14339-3.

44. Штефан, М. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации : учебник для вузов / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова ; под ред. М. А. Штефан. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 346 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14915-9.

45. Алексеева, Г. И. Бухгалтерский финансовый учет. Отдельные виды обязательств : учебное пособие для вузов / Г. И. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 238 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-12571-9.

46. Бухгалтерский финансовый учет : учебник и практикум для вузов / О. Л. Островская, Л. Л. Покровская, М. А. Осипов ; под ред. Т. П. Карповой. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Издательство

Юрайт, 2022. – 438 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-12214-5. – URL: <https://urait.ru/bcode/489433>

47. Алисенов, А. С. Бухгалтерский финансовый учет : учебник и практикум для вузов / А. С. Алисенов. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 471 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-11602-1.

48. Бердичевская, В. О. Учет затрат на производство и реализацию продукции и калькулирование себестоимости продукции : учебное пособие для вузов / В. О. Бердичевская. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 159 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14462-8.

49. Налоговый учет и отчетность : учебник и практикум для вузов / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, Д. И. Ряховский, А. С. Зинягина ; под ред. Н. И. Малис. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 411 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14506-9.

50. Богатырева, С. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебник для вузов / С. Н. Богатырева. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 492 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14326-3.

51. Пащенко, Т. В. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность : практическое пособие для вузов / Т. В. Пащенко. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 179 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-14201-3.

52. Каверина, О. Д. Управленческий учет : учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / О. Д. Каверина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2019. – 389 с. – (Бакалавр и специалист). – ISBN 978-5-534-10740-1.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
Раздел 1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО (ФИНАНСОВОГО) УЧЕТА	7
Тема 1. Предмет, объекты, цели и концепции финансового учета, система его нормативного регулирования	7
Тема 2. Бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности	20
Тема 3. Система счетов бухгалтерского учета	25
Раздел 2. УЧЕТ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ	44
Тема 4. Учет основных средств	44
Тема 5. Учет нематериальных активов	67
Раздел 3. УЧЕТ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ	76
Тема 6. Учет материально-производственных запасов	76
Тема 7. Учет расходов по обычным видам деятельности	81
Тема 8. Учет готовой продукции и операций по ее продаже	95
Тема 9. Учет денежных средств	113
Тема 10. Учет финансовых вложений	124
Раздел 4. УЧЕТ КАПИТАЛА	151
Тема 11. Учет собственного капитала	151
Тема 12. Учет обязательств по займам и кредитам	165
Раздел 5. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ	174
Тема 13. Учет текущих обязательств и расчетов	174
Раздел 6. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	193
Тема 14. Учет формирования финансового результата и использования прибыли	193
Раздел 7. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ	206
Тема 15. Учет операций на забалансовых счетах	206
Раздел 8. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	211
Тема 16. Бухгалтерская (финансовая) отчетность	211
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	230
СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	231

Ельцова Елена Валерьевна

Верчагина Ирина Юрьевна

Колечкина Ирина Павловна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ.
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ КУРС**

Учебное пособие

Печатается в авторской редакции

Подписано в печать 17.06.2022. Формат 60×84/16

Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman». Уч.-изд. л. 5,5

Тираж 100 экз. Заказ.....

Кузбасский государственный технический университет
имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28

Издательский центр УИП Кузбасского государственного технического
университета имени Т. Ф. Горбачева, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4 а