

Е.А. Кибирева

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

по направлению подготовки (специальности) 080100.62 Экономика
Профиль (специализация) Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Часть 2 (7 семестр)

АННОТАЦИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

«Бухгалтерский финансовый учет»

Цели и задачи курса.

Бухгалтерский финансовый учет – одна из вариативных дисциплин профессионального блока, обеспечивающая подготовку специалистов в области бухгалтерского учета, аудита и анализа.

Основной целью курса является освоение студентами теоретических и практических знаний и приобретение умений и навыков в области бухгалтерского финансового учета и отчетности для осуществления следующих видов профессиональной деятельности: расчетно-экономической; аналитической, научно-исследовательской; организационно-управленческой; педагогической.

Изучение дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» предусматривает проведение лекционных и практических занятий. Внимание уделяется самостоятельной работе студентов по изучению дисциплины.

Задачи дисциплины:

- раскрыть теоретические основы финансового учета, особенности технологии финансового учета в организациях разных отраслей, организационно-производственных структур и правовых форм.

- освоить основные понятия курса: финансовый учет, уставный капитал, учетная политика, внеоборотные и оборотные активы, финансовые вложения, валютные операции, отчетность и т.д;

- освоить основные этапы, технику и технологию организации финансового учета субъектов хозяйствования;

- осуществлять оценку финансового состояния, платеже- и кредитоспособности экономического субъекта и давать прогноз финансовой отчетности.

Изучение дисциплины должно строиться таким образом, чтобы обеспечить преемственность и связь с общетеоретическими и общепрофессиональными дисциплинами: экономической теорией, статистикой, теорией бухгалтерского учета, налогообложением, экономическим и финансовым анализом, финансовым менеджментом, маркетингом и др. изучение дисциплины предусмотрено в течение 2 семестров, в конце каждого выполняется контрольная работа и сдается зачет и экзамен.

Место дисциплины в структуре ООП

Бухгалтерский финансовый учет (В.3.1) – одна из вариативных дисциплин профессионального блока, обеспечивающая подготовку специалистов в области бухгалтерского учета, аудита и анализа.

Для изучения дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» необходимы знания, полученные при изучении таких дисциплин как: микроэкономика (Б.3.1) (базовая часть), макроэкономика (Б.3.2) (базовая часть), бухгал-

терский учет и анализ (Б.3.6) (базовая часть), бухгалтерская финансовая отчетность (В.3.3) (вариативная часть).

Дисциплина является одной из основных при выполнении дипломного проекта.

В результате изучения дисциплины студент должен:

Знать:

- нормативные правовые документы в своей деятельности (ОК-5);
- сущность и значение информации в развитии современного информационного общества (ОК-12);
- основные методы, способы и средства получения, хранения, переработки информации (ОК-13);
- экономические и социально-экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-2).

Уметь:

- анализировать социально-значимые проблемы и процессы, происходящие в обществе, и прогнозировать возможное их развитие в будущем (ОК-4);
- использовать нормативные правовые документы в своей деятельности (ОК-5);
- логически верно, аргументировано и ясно строить устную и письменную речь (ОК-6);
- рассчитать экономические и социально-экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-2);
- выполнять необходимые для составления экономических разделов планов расчеты, обосновывать их и представлять результаты работы в соответствии с принятыми в организации стандартами (ПК-3);
- анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений (ПК-7);
- использовать для решения аналитических и исследовательских задач современные технические средства и информационные технологии (ПК-10);
- использовать для решения коммуникативных задач современные технические средства и информационные технологии (ПК-12);
- преподавать экономические дисциплины в образовательных учреждениях различного уровня, используя существующие программы и учебно-методические материалы (ПК-14);
- принять участие в совершенствовании и разработке учебно-методического обеспечения дисциплин (ПК-15).

Владеть:

- культурой мышления, способностью к обобщению, анализу, восприятию информации, постановке цели и выбору путей ее достижения (ОК-1);
- основными методами, способами и средствами получения, хранения, переработки информации, навыками работы с компьютером как средством

управления информацией и с информацией в глобальных компьютерных сетях (ОК-13).

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский финансовый учет - важный элемент финансово-экономических отношений в человеческом обществе, выступающий в сфере действия коммерческого предприятия, как:

- звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством предприятия и его трудовым коллективом;
- специальный финансовый язык, с помощью которого отображаются сущность и своеобразие хозяйственной деятельности.

В целом, бухгалтерский финансовый учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы хозяйствующего субъекта, а также предсказуемость ее финансового результата. С этой точки зрения его нельзя заменить никаким другим равнозначным экономическим элементом или однотипной финансовой структурой.

Бухгалтерский финансовый учет как система регистрации, контроля и анализа хозяйственной деятельности людей зародился много тысячелетий тому назад. Он развивался и совершенствовался одновременно с развитием человеческого общества. Понятия и принципы бухгалтерского учета отбирались, шлифовались и дополнялись все новыми и новыми поколениями. Все страны, эпохи, общества и государства внесли свой вклад в эту научно-практическую деятельность людей. Российские мастера всегда занимали в ней передовые позиции.

Профессия бухгалтера в условиях рыночной экономики является одной из самых важных, трудных и престижных. Классные специалисты в этой области получают за свой труд высокую заработную плату.

Все, кто начнет изучать бухгалтерский учет, прикоснутся к фундаментальному источнику человеческих знаний и опыта, почувствуют себя причастными к этой интересной области деятельности, проникнутся уважением к бухгалтерскому учету и, может быть, останутся в нем на всю жизнь. Овладев специальностью бухгалтера, они достигнут в ней заветных высот, и сами внесут свой вклад в развитие бухгалтерского учета.

Настоящий курс дистанционного обучения состоит краткого изложения лекционного курса, тестовых заданий и методических рекомендаций по выполнению контрольной работы и библиографического списка.

Цель курса – последовательное раскрытие методики организации и применения финансового учета экономическими субъектами различных форм собственности, отраслевой принадлежности и функционального назначения, формирования у слушателей общего представления об использовании данных финансового учета в практической деятельности.

Основная задача курса «Бухгалтерский финансовый учет» - систематизация полученных профессиональных знаний и комплексное их применение для осуществления на высоком профессиональном уровне практической деятельности по организации и ведению финансового учета.

СОДЕРЖАНИЕ

АННОТАЦИЯ ДИСЦИПЛИНЫ	3
ВВЕДЕНИЕ	5
7 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)	7
7.1 Понятие и классификация затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	7
7.2 Организация учета затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг	13
8 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ	40
8.1 Понятие, оценка и учет выпуска готовой продукции	40
8.2 Учет реализации готовой продукции	37
9 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ	61
9.1 Понятие финансового результата	61
9.2 Учет финансового результата	72
10 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	107
10.1 Понятие финансовых вложений и их классификация	107
10.2 Учет финансовых вложений	113
11 УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	140
11.1 Понятие и виды кредитов и займов	140
11.2 Учет кредитов и займов	142
12 УЧЕТ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ	153
12.1 Понятие собственного капитала	153
12.2 Учет собственного капитала	153
13 УЧЕТ ИМУЩЕСТВА, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩЕГО ОРГАНИЗАЦИИ	177
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	195
ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ	196
УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ	207

7 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

7.1 Понятие и классификация затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Основным видом деятельности любой производственной организации является изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям.

Осуществление производственного процесса требует и невозможно без наличия трех обязательных факторов производства: средств труда, предметов труда и рабочей силы. В связи с их использованием, функционированием организация несет определенные затраты.

В отечественной экономической науке и в практической деятельности предприятий, в том числе в бухгалтерском учете, используются такие понятия как «затраты», «издержки», «расходы». При этом единое общепринятое определение перечисленных понятий в настоящее время отсутствует.

Как правило понятием «затраты» определяют величину материальных, трудовых и финансовых ресурсов в денежном выражении, использованных на создание полезных ценностей, работ, услуг, обоснованную и определенную условиями производства, т. е. затраты – это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели.

В этом определении выделяют три момента:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и др.). Без указания цели понятие затрат становится неопределенным.

Считается, что «издержки» – понятие более широкое, чем «затраты». «Издержки» помимо «полезно потребленных ресурсов» включают в себя и непроизводительные потери (потери от стихийных бедствий, простоев и т. д.).

Наряду с этим существует мнение о том, что «издержки» и «затраты» – это одно и то же. При этом полагают, что термин «издержки» следует использовать тогда, когда речь идет о затратах на осуществление какой-либо производственной или обеспечивающей деятельности – издержки производства, издержки обращения. Именно такой подход обуславливает использование понятий «затраты» и «издержки» как идентичных и взаимозаменяемых.

Понятие «расходы» определяют как затраты за определенный период времени. В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организаций» и НК РФ.

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

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации разделяются **на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.**

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

В состав расходов по обычным видам деятельности включаются:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- расходы по продаже (перепродаже) продукции, товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее производственную себестоимость.

Затраты на производство вместе с затратами на реализацию (продажу) продукции формируют полную себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Прочие расходы не связаны с процессом создания и реализации продукции.

Признание расходов в бухгалтерском учете. Все расходы организации (по обычным видам деятельности и прочие) признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расходов может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т. е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируе-

мых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) и от намерения получить выручку или иные доходы.

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и др.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами – к расходам будут отнесены лишь амортизированные отчисления по приобретенным основным средствам.

Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между производственными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Порядок признания расходов для целей налогового учета установлен гл. 25 НК РФ – в зависимости от используемого метода признания выручки от продажи продукции (метода начисления или кассового метода).

Классификация расходов организации. Затраты в зависимости от целей планирования, учета, контроля, анализа классифицируют по различным признакам, в том числе:

- по месту возникновения; такая классификация необходима для ведения внутривозвратных расчетов;
- по видам продукции (работ, услуг); такая классификация используется для расчета себестоимости продукции (работ, услуг);
- по видам затрат; классификация затрат проводится по элементам и по статьям затрат.

Элементы затрат – экономически однородные по своей сути затраты независимо от того, где и в связи с чем они имели место. Элемент затрат не может быть разложен на какие-либо составляющие.

Группировка затрат по элементам необходима для определения общей величины затрат, произведенных предприятием при изготовлении продукции. Данная группировка показывает, что какие именно ресурсы израсходованы предприятием для производства продукции. Группировка затрат по экономическим элементам используется не только в бухгалтерском учете, но и в планировании, экономическом анализе, статистике. В целях планирования по экономическим элементам составляют сметы затрат.

В экономическом анализе группировка по элементам используется для определения структуры затрат на производство.

Классификация затрат по элементам является единой и обязательна для всех предприятий. Это позволяет обобщать информацию о затратах на производство в различных отраслях материального производства, что является задачей органов государственной статистики.

Перечень элементов затрат определен стандартом по бухгалтерскому учету ПБУ-10/99 «Расходы организации» и содержит 5 элементов затрат:

Материальные затраты за вычетом возвратных отходов.

Затраты на оплату труда.

Отчисления на социальные нужды.

Амортизация.

Прочие затраты.

Как отмечалось, классификация затрат по экономическим элементам используется для составления смет затрат на производство, которые определяют общую сумму затрат предприятия в целом и его структурных подразделений, в связи с осуществлением производственно-хозяйственной деятельности.

Однако классификация затрат по элементам не позволяет определить их целевое назначение, величину затрат на производство конкретного вида продукции, работ, услуг, на осуществление какого-либо вида деятельности. С этой целью используется классификация затрат по статьям затрат или статьям калькуляции.

Статьи затрат – это разные по экономическому содержанию затраты, указывающие на их целевое назначение и место возникновения.

Перечень статей затрат зависит от вида деятельности предприятия, ее специфики и определяется отраслевыми методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости. Вместе с тем существует следующая типовая номенклатура статей затрат:

Сырье и материалы.

Возвратные отходы (вычитаются).

Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций.

Топливо и энергия на технологические нужды.

Заработная плата производственных рабочих, непосредственно участвующих в процессе изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Отчисления на социальные нужды.

Расходы на освоение и подготовку производства.

Общепроизводственные расходы.

Общехозяйственные расходы.

Потери от брака.

Прочие производственные расходы.

Коммерческие расходы (расходы на продажу).

Классификация затрат по статьям используется для определения себестоимости по видам продукции (работ, услуг). При этом сумма затрат по статьям с 1 по 8 составляет цеховую себестоимость продукции, по статьям с 1 по 11 – производственную себестоимость продукции, по статьям с 1 по 12 – себестоимость реализованной продукции.

Ряд статей затрат по наименованию совпадают с элементами затрат. Отличие состоит в том, что эти затраты в элементах отражают расход соответствующих ресурсов на всю хозяйственную деятельность независимо от их направления, назначения. В статьях затрат показывается расход тех же ресурсов, но непосредственно на выпуск конкретного вида продукции, работ, услуг.

Кроме рассмотренных выше группировочных признаков, затраты также классифицируют по следующим признакам.

По экономическому содержанию. (по отношению к технологическому процессу) затраты разделяют на основные и накладные.

Основные – это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции и неизбежные при любых условиях и характере производства, вне зависимости от уровня и форм организации управления. К ним относятся затраты на сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, оплату труда рабочих с отчислениями на социальные нужды, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.

Накладные расходы не связаны непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, а образуются под влиянием определен-

ных условий работы по организации, управлению и обслуживанию производства.

По составу (однородности) различают затраты одноэлементные и комплексные.

Одноэлементные – это затраты, состоящие из одного экономического элемента. К ним относят сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату производственных рабочих, отчисления на социальные нужды.

Сложные (комплексные) – это затраты, включающие несколько однородных экономических элементов, имеющих одинаковое целевое назначение. К ним относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака, прочие производственные и коммерческие расходы.

По способу отнесения на себестоимость отдельных продуктов затраты делятся на прямые и косвенные. Это деление затрат может существовать на предприятиях. Выпускающих два и более видов изделий, поскольку при производстве однородной продукции все затраты будут прямыми.

Прямыми затратами называют экономически однородные расходы, относящиеся на себестоимость конкретного вида продукции прямо, непосредственно в соответствии с обоснованными нормами и нормативами. К ним относятся расходы на сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды.

Косвенными затратами называют расходы, которые нельзя рассчитать по отдельным изделиям по признаку прямой принадлежности, поскольку они связаны с изготовлением нескольких видов продукции или с различными стадиями ее обработки. Их включают в себестоимость конкретных видов изделий путем распределения пропорционально какой-либо условной базе. К косвенным относятся расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, на подготовку и освоение производства, потери от брака, общепроизводственные, общехозяйственные и прочие производственные расходы.

По отношению к объему производства различают затраты переменные и постоянные.

Переменные затраты – это затраты, изменяющиеся вместе с объемом производства (материальные затраты).

Постоянные затраты – это затраты, не зависящие от объема производства (арендная плата).

Различают также условно-переменные затраты, которые в одной своей части не зависят, а в другой части зависят от объема производства (оплата услуг телефонной связи).

По периодичности возникновения различают:

- текущие затраты, которые имеют частую периодичность (начисление заработной платы, арендной платы);

- единовременные затраты (затраты по освоению нового производства).

По участию в процессе производства различают затраты:

- производственные, обусловленные процессом производства;
- коммерческие (внепроизводственные), обусловленные процессом реализации.

По эффективности различают затраты:

- производительные, т. е. затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства;
- непроизводительные, являющиеся следствием недостатков в технологии, в организации производства (потери от простоев, от брака, оплата сверхурочных).

7.2 Организация учета затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг

Бухгалтерский учет затрат на производство продукции регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33 н. Налоговый учет расходов регулируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части II НК РФ.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

На основе ПБУ 10/99 и НК РФ министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и другие организации разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных организаций.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета крупные и средние организации для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Малые организации для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» целесообразно использовать в организациях, осуществляющих работы долгосрочного характера (строительных, проектных и др.), в которых расчеты производятся не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ.

Синтетический учет затрат на производство продукции осуществляют по конкретной системе или схеме учета затрат, состоящей, как правило, из пяти этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На первом этапе на счетах учета затрат на производство на основе первичных учетных и расчетных документов отражают материальные затраты, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, прочие расходы, связанные с производством продукции.

Фактически произведенные затраты группируют по видам производства (основное или вспомогательные производства), по цехам, по видам продукции, по статьям расходов (общепроизводственные и общехозяйственные расходы) и др.

При этом все расходы отражают по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками и др.

Прямые затраты основного производства по изготовлению продукции отражают по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда.

Аналогично по дебету счета 2 3 «Вспомогательные производства» отражают прямые затраты вспомогательных производств.

Затраты, связанные с обслуживанием и управлением производства на уровне производственных подразделений, отражают по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», а связанные с управлением организацией в целом, отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Расходы, произведенные за счет созданных резервов предстоящих расходов (на оплату отпусков работников, на ремонт основных средств и т. д.), отражают по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Расходы будущих периодов, произведенные в отчетном периоде, отражают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

На втором этапе осуществляют распределение произведенных затрат по их назначению.

Вначале распределяют фактические затраты вспомогательных производств между основным производством и обслуживающими и управленческими службами организации.

Затем распределяют расходы будущих периодов, относящиеся к данному отчетному периоду.

На третьем этапе распределяют косвенные затраты, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Распределение этих расходов осуществляют по видам продукции основного производства.

На четвертом этапе по данным счета 28 «Брак в производстве» определяют окончательные потери от брака, которые списывают на затраты основного производства.

В результате последовательного выполнения указанных четырех этапов на счете 20 «Основное производство» оказываются собранными все прямые и косвенные затраты на производство продукции за месяц.

На пятом, завершающем, этапе по данным счета 20 «Основное производство» определяют фактическую производственную себестоимость готовой продукции, произведенной за месяц и переданной из производства на склад.

Рассмотрим более подробно порядок учета затрат на вышеперечисленных счетах.

Учет затрат основного производства. Основными считаются производства, изготавливающие продукцию, выпуск которой является целью создания данного предприятия.

Учет затрат основного производства ведут на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство». Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). По данным счета 20 «Основное производство» исчисляют фактическую себестоимость произведенной продукции (работ, услуг).

Особенность учета затрат на счете 20 «Основное производство» состоит в том, что сразу в момент возникновения на основании первичных документов по дебету счета отражают только прямые затраты, связанные непосредственно с изготовлением продукции, выполнением работ или оказанием услуг – стоимость материалов, израсходованных на изготовление продукции (работ, услуг), заработную плату, начисленную рабочим за изготовление продукции (работ, услуг), отчисления на социальные нужды с этой заработной платы.

Во многих отраслях расход сырья и материалов связан с изготовлением конкретных видов продукции (работ, услуг) и поэтому учитывается непосредственно по каждому виду продукции (работ, услуг) на соответствующих аналитических счетах.

В таких производствах в составляемых первичных документах на отпуск материальных ресурсов указываются конкретные виды продукции, заказы, переделы и т. п.

В тех отраслях, в которых из одного и того же материала изготавливаются несколько видов продукции, невозможно определить прямой расход материалов, и в связи с этим используются методы косвенного распределения материальных ресурсов по видам продукции (работ, услуг).

Наиболее распространенным методом является распределение пропорционально нормативному расходу материалов на конкретный вид продукции.

Распределение энергетических затрат (электроэнергия, пар, сжатый воздух, природный газ) по видам продукции (работ, услуг) производится либо прямым путем по показателям счетчиков или других измерительных при-

боров, либо косвенным путем (например, пропорционально количеству выпущенной продукции, пропорционально нормативному расходу и др.).

Заработная плата производственных рабочих на конкретные виды продукции (работ, услуг) также может списываться либо прямым, либо косвенным путем.

Заработная плата производственных рабочих, занятых изготовлением конкретных видов продукции (работ, услуг), относится на соответствующие аналитические счета на основании нарядов, маршрутных листов и других первичных документов. Заработная плата производственных рабочих, занятых изготовлением нескольких видов продукции (работ, услуг), не может быть прямо отнесена на себестоимость отдельных видов продукции и распределяется между ними пропорционально нормативной заработной плате либо другими методами.

На сумму фактически произведенных прямых затрат делают записи:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Косвенные затраты на счете 20 «Основное производство» отражают только в конце месяца после определения их общей величины за месяц и ее распределения по видам продукции (работ, услуг). При этом делают записи:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Затраты вспомогательных производств списывают на счет 20 «Основное производство» также в конце месяца после их распределения. При этом делают запись:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства».

Потери от брака, рассчитанные в конце месяца, отражают на счете 20 «Основное производство» записью:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражают:

– стоимость возвратных отходов:

Дебет сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 20 «Основное производство»;

– себестоимость забракованной продукции:

Дебет сч. 28 «Брак в производстве»

Кредит сч. 20 «Основное производство»;

– фактическую производственную себестоимости законченной производством и сданной на склад продукции:

Дебет сч. 43 «Готовая продукция»

Кредит сч. 20 «Основное производство»

– фактическую себестоимость выполненных и переданных заказчику работ, услуг:

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 20 «Основное производство».

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость остатков незавершенного производства.

Фактическую производственную себестоимость завершенной производством и переданной на склад готовой продукции определяют на основании данных об остатках незавершенного производства на начало и конец месяца. Расчет ведут по формуле

$$\text{ФПС}_{\text{гп}} = \text{НЗП}_{\text{н}} + \text{ФЗ} - \text{ВО} - \text{СБ} - \text{НЗП}_{\text{к}}$$

где ФПС_{гп} – фактическая производственная себестоимость завершенной производством и переданной на склад готовой продукции;

НЗП_н – остаток незавершенного производства на начало месяца;

ФЗ — фактические затраты на производство за месяц;

ВО — стоимость поступивших из основного производства и оприходованных на склад возвратных отходов;

СБ – себестоимость полученного в основном производстве брака;

НЗП_к — остаток незавершенного производства на конец месяца.

Остатки незавершенного производства на начало и конец месяца определяют по данным инвентаризации.

Незавершенным производством считается продукция, не прошедшая все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку.

При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и незаконченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;

- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);

- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена. Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания или перемеривания. Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительным-монтажным работам – с указанием объема работ по незаконченным объектам, их очередям, пусковым

комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания. Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, и по ним составляются отдельные описи. Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергшиеся обработке, в описи незавершенного производства не включаются и фиксируются в отдельных описях.

Пример. Затраты организации при производстве продукции А за месяц составили:

- прямые: материальные – 36 000 руб., на оплату труда – 40 000 руб.;
- косвенные расходы, приходящиеся согласно распределению на продукцию А: общепроизводственные расходы – 62 000 руб., общехозяйственные – 80 000 руб.

Стоимость возвратных отходов, оприходованных на склад, – 2 000 руб.

Остатки незавершенного производства при изготовлении продукции А составили на начало месяца 8000 руб., на конец месяца – 11 000 руб.

Составим бухгалтерские проводки по учету указанных затрат:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отпущены со склада и израсходованы материалы на изготовление продукции А	20	10	36 000
2	Начислена заработная плата производственным рабочим за изготовление продукции А	20	70	40 000
3	Начислены страховые взносы в ПФ, ФСС, ФОМС с заработной платы производственных рабочих (30 %)	20	69	12 000
4	Начислены страховые платежи в ФСС от несчастных случаев и профессиональных заболеваний (2 % от заработной платы производственных рабочих)	20	69	800
5	Оприходованы на склад возвратные отходы, полученные при производстве продукции А	10	20	2 000
6	Списываются общепроизводственные расходы, приходящиеся на производство продукции А	20	25	62 000
7	Списываются общехозяйственные расходы, приходящиеся на производство продукции А	20	26	80 000
8	Оприходована на склад готовая продукция А по фактической производ-	43	20	225 800

ственной себестоимости (8 000 + 36 000 + 40 000 + 12 000 + 800 + 62 000 + 80 000 — 2 000 — 11 000)			
--	--	--	--

При массовом производстве продукции, когда процесс ее изготовления состоит из нескольких разнородных самостоятельных переделов (фаз) и готовая продукция получается путем переработки исходного сырья, получения полуфабриката и передачи его из одного передела в другой, организации могут вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства с использованием для этих целей активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Полученный в основном производстве полуфабрикат сдается на склад.

Расходы, связанные с изготовлением сданных на склад полуфабрикатов, отражаются в учете записью:

Дебет сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Кредит сч. 20 «Основное производство».

Передача полуфабриката со склада в дальнейшую переработку отражается записью:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Аналитический учет полуфабрикатов собственного производства ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Учет затрат вспомогательного производства. Вспомогательное производство – производство, предназначенное для обеспечения функционирования основного производства. Продукция и услуги вспомогательных производств, как правило, потребляются в основном производстве. Часть продукции (услуг) вспомогательных производств, так же как и продукция основных производств, может продаваться на сторону.

В большинстве отраслей промышленности к вспомогательным производствам, как правило, относятся:

- производства, изготавливающие продукцию для потребления внутри предприятия с целью обеспечения бесперебойной деятельности основного производства (например, производство запасных частей для ремонта оборудования, инструментальное производство и т. п.);

- производства, вырабатывающие различные виды энергии, потребляемой в основном производстве (электроэнергия, тепловая энергия, сжатый воздух и т. п.);

- производства, выполняющие работы промышленного характера для основного производства (например, работы по перемещению грузов внутри предприятия, ремонтные работы и т. п.).

В тех случаях, когда продукция (работы, услуги) потребляются внутри предприятия, в состав затрат не включаются общехозяйственные расходы. При реализации продукции (работ, услуг) сторонним организациям соответ-

ствующая доля общехозяйственных расходов включаются в их фактическую себестоимость.

Учет затрат вспомогательных производств ведется на активном калькуляционном счете 23 «Вспомогательные производства». Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств.

По данным счета 23 «Вспомогательные производства» исчисляют фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

Порядок учета затрат на счете 23 «Вспомогательные производства» аналогичен рассмотренному выше порядку учета затрат на счете 20 «Основное производство».

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в течение месяца на основании первичных документов непосредственно в момент возникновения отражают прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции (работ, услуг) вспомогательным производством.

В конце месяца в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» списывают накладные затраты, т. е. затраты, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

На счет 23 «Вспомогательные производства» списывают также потери от брака, допущенные в этих производствах.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

Списание сумм фактической себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств в зависимости от потребителей отражается по дебету счетов:

- 20 «Основное производство» – при потреблении работ, услуг в качестве основных затрат на производство;
- 25 «Общепроизводственные расходы» – при потреблении работ, услуг основными цехами в качестве расходов по обслуживанию производства и управления;
- 26 «Общехозяйственные расходы» – при потреблении работ, услуг общехозяйственными службами и службами аппарата управления;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при потреблении работ, услуг этими подразделениями;
- 43 «Готовая продукция» – при изготовлении продукции, предназначенной для продажи либо для собственных нужд;
- 90 «Продажи» – при выполнении работ, услуг для сторонних организаций;
- 23 «Вспомогательные производства» – при потреблении встречных работ, услуг и др.

Фактические затраты вспомогательных производств распределяются между основным производством, обслуживающими и управленческими службами организации пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения. Рассмотрим распределение затрат вспомогательных производств на примере.

Пример. В состав промышленного предприятия входят производственные цеха, администрация, столовая и вспомогательное производство – транспортный цех, услугами которого пользуются все структурные подразделения данного предприятия. В отчетном периоде затраты транспортного цеха составили 320 000 руб. Для распределения затрат вспомогательного производства между структурными подразделениями используются данные нарядов на перевозку и путевые листы автомобильного транспорта.

Общий объем оказанных транспортным цехом услуг – 1236 тонно-километров (т-км), в том числе: производственным цехам – 1187 т-км, или 96 %; администрации – 12 т-км, или 1 %; столовой – 37 т-км, или 3 %.

Распределение затрат осуществляется исходя из удельного веса транспортных услуг, оказанных каждому подразделению в общем объеме услуг, и отражается в учете по кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Списывается на затраты основного производства стоимость услуг вспомогательного производства (320 000 руб. х 0,96)	20	23	307 200
2	Списывается на общехозяйственные расходы стоимость услуг вспомогательного производства (320 000 руб. х 0,01)	26	23	3 200
3	Списывается стоимость услуг вспомогательного производства, оказанных столовой предприятия (320 000 руб. х 0,03)	29	23	9 600

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

Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств. Наряду с основными и вспомогательными производствами на балансе промышленного предприятия могут находиться структурные подразделения, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг промышленного характера, являющимися целью создания данного предприятия. Такими подразделениями являются: объекты жилищно-коммунального хозяйства (жилые дома, общежития, бани, прачечные и т. п.),

столовые и буфеты, пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания, детские дошкольные учреждения (ясли, сады), дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного характера, научно-исследовательские и проектно-конструкторские подразделения.

Эти подразделения на промышленном предприятии носят название «обслуживающие производства и хозяйства».

Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств ведется на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», к которому открываются субсчета по каждому производству и хозяйству.

По дебету данного счета отражаются затраты обслуживающих производств и хозяйств, связанные с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг; этими подразделениями в корреспонденции со счетами материально-производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств, расчетов с разными организациями и лицами и др.

Фактическая себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражается по кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции со счетами:

- 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция» – при выпуске материально-производственных запасов;

- 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» – при выполнении работ, оказании услуг структурными подразделениями предприятия;

- 90 «Продажи» – при продаже юридическим и физическим лицам выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Учет общепроизводственных расходов. Общепроизводственные расходы — это косвенные затраты организации, связанные с организацией и управлением производством на уровне производственных подразделений (цехов). На практике общепроизводственные расходы часто называют цеховыми расходами. К ним относятся:

- заработная плата рабочих, занятых обслуживанием производственного оборудования с отчислениями на социальные нужды;

- стоимость материалов, израсходованных на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, на ремонт основных средств, используемых в производстве (производственного назначения);

- амортизация, начисленная по основным средствам производственного назначения;

- затраты по страхованию имущества производственного назначения;

- затраты на отопление, освещение и содержание помещений производственных подразделений (цехов);

- арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве;

- другие аналогичные по значению затраты.

Общепроизводственные расходы организации учитываются на активном счете 25 «Общепроизводственные расходы». Данный счет является со-

бирательно-распорядительным, бессальдовым. К этому счету открываются субсчета для учета затрат общепроизводственного характера по каждому цеху основного и вспомогательного производства. Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по статьям расходов в соответствии с их номенклатурой.

Все перечисленные выше общепроизводственные расходы в течение месяца собирают по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита разных счетов:

Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств».

По окончании каждого месяца определяют величину общепроизводственных расходов за месяц, отраженных по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», распределяют ее по видам продукции (работ, услуг) и списывают на затраты основного и вспомогательного производства записью:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»

Кредит сч. 25 «Общепроизводственные расходы».

Этой записью счет 25 «Общепроизводственные расходы» закрывается, сальдо он не имеет и в балансе не отражается.

Распределение общепроизводственных расходов по видам продукции (работ, услуг) производят пропорционально какой-либо базе распределения. Наиболее часто в качестве базы распределения общепроизводственных расходов выбирают прямую заработную плату основных производственных рабочих, прямые материальные затраты, общую сумму прямых затрат, выручку от реализации продукции. Выбор базы распределения общепроизводственных расходов зависит от особенностей производства, характера изготавливаемой продукции и других факторов.

Выбранный метод распределения общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

Пример. Общепроизводственные расходы организации за месяц составили 432 000 руб., в том числе:

- заработная плата рабочих, обслуживающих основные средства производственных цехов - 55 000 руб.;

- заработная плата управленческого персонала производственных цехов – 75 000 руб.;

- отчисления на социальные нужды – 39 000 руб.;

- амортизация основных средств производственных цехов – 90 000 руб.;

- стоимость материалов, израсходованных на текущий ремонт основных средств – 23 000 руб.;

- арендная плата за пользование производственными площадями – 150 000 руб.

Организация производит три вида продукции. Согласно учетной политике организация распределяет общепроизводственные расходы по видам продукции пропорционально заработной плате, начисленной производственным рабочим за изготовление продукции. Согласно учетным данным рабочим за месяц была начислена заработная плата:

- за изготовление продукции № 1 – 50 000 руб.;

- за изготовление продукции № 2 – 30 000 руб.;

- за изготовление продукции № 3 – 20 000 руб.

Распределим общепроизводственные расходы (ОПР) за месяц по видам продукции.

Вид продукции	Зарплата производственных рабочих	Коэффициент распределения ОПР	ОПР
№ 1	50 000	0,5	216 000
№ 2	30 000	0,3	129 600
№ 3	20 000	0,2	86 400
Всего	100 000	1	432 000

Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Начислена заработная плата рабочим за обслуживание основные средства производственных цехов	25	70	55 000
2	Начислена заработная плата управленческому персоналу производственных цехов	25	70	75 000
3	Начислены страховые взносы в ПФ, ФСС, ФОМС с заработной платы рабочих за обслуживание основных средств производственных цехов и заработной платы управленческого персонала производственных цехов (30 %)	25	69	39 000
4	Начислена амортизация основных средств производственных цехов	25	02	90 000
5	Отпущены со склада и израсходованы материалы на текущий ремонт основных средств производственных цехов	25	10	23 000

6	Начислена арендная плата за пользование производственными площадями	25	76	150 000
7	В конце месяца распределяются по видам продукции и списываются общепроизводственные расходы за месяц:			
	- на продукцию № 1	20/1	25	216 000
	- на продукцию № 2	20/2	25	129 600
	- на продукцию № 3	20/3	25	86 400

Учет общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы — это косвенные затраты организации, связанные с организацией и управлением производством на уровне предприятия в целом. На практике общехозяйственные расходы часто называют общезаводскими расходами.

Общехозяйственные расходы организации учитывают на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Данный счет является собирательно-распорядительным, бессальдовым.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по статьям и местам возникновения затрат.

Общехозяйственные расходы отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с разными счетами.

Номенклатура общехозяйственных расходов разрабатывается организацией на основе действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению.

Рассмотрим наиболее часто встречающиеся составляющие общехозяйственных расходов и порядок их отражения на счетах бухгалтерского учета.

Заработная плата работников аппарата управления организации с отчислениями на социальные нужды :

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Амортизация, начисленная по основным средствам общехозяйственного назначения:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств».

Затраты на ремонт, на содержание и эксплуатацию основных средств общехозяйственного назначения:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Затраты на отопление, освещение помещений управленческих подразделений (служб):

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта).

При наличии служебного автотранспорта организация несет в основном материальные расходы и расходы на ремонт автотранспорта.

В состав материальных расходов, как правило, входят стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов (ГСМ), бензина, моторных масел и т. п.

Списание топлива и ГСМ на управленческие нужды производится на основании первичных расходных документов (ведомостей учета выдачи нефтепродуктов, требований, накладных и т. д.) и отражается в учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы», субсчет 10-3 «Топливо».

Компенсации за использование личных легковых автомобилей в служебных целях.

Компенсация выплачивается работникам организаций за использование ими для служебных поездок личных легковых автомобилей в тех случаях, когда их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями.

Основанием для выплаты компенсации работникам, использующим личные легковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя организации, в котором предусматриваются размеры этой компенсации.

Конкретный размер компенсации определяется в зависимости от интенсивности использования личного легкового автомобиля для служебных поездок.

В размерах компенсации работнику учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт).

Для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию организации копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке.

Компенсация выплачивается один раз в месяц независимо от количества календарных дней. За время нахождения работника в отпуске, командировке, невыхода его на работу вследствие временной нетрудоспособности, а также по другим причинам, когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

Начисление компенсации за использование личных легковых автомобилей отражается в учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Выплата компенсации работнику производится из кассы организации по расходному кассовому ордеру. На выданную сумму делается запись:

Дебет сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит сч. 50 «Касса».

Для целей налогообложения прибыли компенсации за использование личных легковых автомобилей в служебных целях учитываются в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Командировочные расходы.

В соответствии с ТК РФ служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

В командировку может быть направлен только работник организации.

Расходы на командировки учитываются только при наличии подтверждений о производственном характере командировки.

Расходы на командировки включают:

- расходы по проезду работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

- расходы по найму жилого помещения;

- расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);

- расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы;

- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Для целей бухгалтерского учета все виды командировочных расходов для работников коммерческих организаций компенсируются работнику и включаются в состав расходов организации полностью в размере фактических расходов при наличии подтверждающих документов (проездных билетов, квитанций об оплате за пользование постельными принадлежностями в поезде и т. п.).

Суточные выплачиваются командированному сотруднику в соответствии с коллективным договором или внутренним локальным нормативным актом работодателя, где может быть установлен лимит суммы выплаты суточных - ст. 168 ТК РФ (за исключением бюджетных организаций). Выплата осуществляется за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути (нелетная погода, перенос рейса и т. п.).

В бухгалтерском учете списание расходов на служебные командировки на основании авансового отчета и приложенных к нему оправдательных документов отражается записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества.

К представительским расходам относятся расходы организации, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа организации, независимо от места проведения указанных мероприятий.

В состав представительских расходов входят:

- расходы организации на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации, участвующих в переговорах;

- транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и заседания руководящего органа и обратно;

- буфетное обслуживание во время переговоров;

- оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

При отнесении представительских расходов на затраты организации необходимо наличие следующих документов:

- приказа руководителя организации, которым определяется круг лиц, ответственных за представительскую деятельность;

- плановой сметы представительских расходов, утвержденной советом (правлением) организации на отчетный год в пределах установленных нормативов;

- актов, составленных по установленной форме сотрудниками организации, на использование приобретенных товарно-материальных ценностей (работ, услуг) на представительские цели.

Для отнесения представительских расходов на затраты организации в плановой смете должны быть указаны:

- дата и место проведения деловой встречи (приема);

- приглашенные лица;

- участники со стороны организации;

- конкретное назначение расходов;

- величина расходов.

В бухгалтерском учете представительские расходы учитываются полностью в размере фактически произведенных затрат.

Включение представительских расходов в затраты организации разрешается только при наличии первичных учетных документов, в состав которых могут входить платежные поручения, выписки банка по расчетному счету, расходные кассовые ордера, квитанции к приходным кассовым ордерам, авансовые отчеты, кассовые чеки, накладные, счета-фактуры, документы, подтверждающие оплату транспортных услуг, и др.

Для целей налогообложения представительские расходы признаются в пределах норм. В соответствии со ст. 264 НК РФ для целей налогообложения представительские расходы в течение отчетного периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4 % расходов организации на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Представительские расходы отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате организации на договорной основе в порядке, установленном законодательством РФ.

В соответствии с ТК РФ необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель.

В бухгалтерском учете расходы организации на подготовку и переподготовку кадров учитываются полностью в размере фактически произведенных затрат.

Включение расходов на подготовку и переподготовку кадров в затраты организации разрешается только при наличии оправдательных первичных документов. К таким документам относятся договоры с учебными заведениями, подписанные акты об оказании услуг по обучению, счета-фактуры, платежные поручения, выписки банка по расчетному счету, расходные кассовые ордера, квитанции к приходным кассовым ордерам, авансовые отчеты, бухгалтерские справки, расчеты и др.

Для целей налогообложения прибыли расходы на подготовку и переподготовку кадров учитываются, если соблюдаются следующие условия:

- имеется договор с учебным заведением;
- соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- подготовку (переподготовку) проходят работники организации, состоящие в штате;

- имеется обоснование производственной необходимости обучения (программа подготовки (переподготовки) должна способствовать повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности организации).

Для целей налогообложения расходы организации на подготовку и переподготовку кадров не нормируются и принимаются по фактически произведенным затратам.

Расходы организации на подготовку и переподготовку кадров отражаются в учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество.

Размер арендных платежей и порядок их уплаты определяется договором, заключенным в порядке, установленном ГК РФ.

В состав затрат по аренде арендатор включает также затраты по ремонту арендуемого имущества, расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей и услуг связи, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором в своей деятельности.

Включение затрат по аренде имущества в затраты организации разрешается только при наличии оправдательных первичных документов. К таким документам относятся договоры с арендодателем, подписанные акты об оказании услуг по аренде, счета-фактуры, платежные поручения, выписки банка по расчетному счету.

Затраты организации по аренде имущества отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы на оплату услуг сторонних организаций, в том числе:

оплата информационных, юридических, консультационных, аудиторских услуг.

Информационные услуги предусматривают предоставление экономической, технической, социальной, юридической и прочей информации по заказам организаций в виде публикаций, поступающих в свободную продажу, предоставления, распространения деловой информации, содействия формированию информационного пространства бизнеса.

К юридическим услугам относятся правовое консультирование по всем отраслям права; правовая работа по обеспечению хозяйственной и иной деятельности организаций; представительство в судебных и других органах; правовая экспертиза учредительных и иных документов и т. д.

Консультационные услуги предусматривают предоставление услуг, включающих консультирование по общему управлению, консультирование по административному управлению, консультирование по финансовому управлению организации и др.

Аудиторские услуги предусматривают независимую проверку бухгалтерской отчетности организации с выдачей заключения относительно ее достоверности;

- оплата услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями (по анализу конкретных проблем управления, выдаче рекомендаций для конкретной организации и оказанию помощи при их внедрении);

- оплата услуг по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и реализацией;

- оплата услуг по ведению бухгалтерского учета, оказываемых сторонними организациями.

Документами, подтверждающими расходы по данным услугам, являются договоры со сторонними организациями, акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета-фактуры, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

Затраты, связанные с оплатой услуг сторонних организаций, отражаются в учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности.

Публиковать годовую бухгалтерскую отчетность в установленные сроки (не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом) в соответствии с действующим законодательством обязаны открытые акционерные общества. Публикация организацией своей бухгалтерской отчетности не признается рекламой. Услуги по публикации бухгалтерской отчетности организации оказываются в соответствии с заключенными договорами.

Документами, подтверждающими данные расходы, являются акты приемки-сдачи оказанных услуг (выполненных работ), счета-фактуры, выписки банка и платежные поручения.

Расходы по опубликованию в газетах или журналах бухгалтерской отчетности отражаются в учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы).

Указанные услуги предоставляются на основании договоров об оказании услуг связи, заключаемых в соответствии с ГК РФ и правилами оказания услуг связи.

Расходы по оплате услуг связи отражаются в учете записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы на канцелярские товары.

К канцелярским товарам относятся различного рода папки для бумаг, скоросшиватели, писчая бумага, ручки и т. д.

Как правило, такие расходы осуществляются через подотчетное лицо. Для подтверждения расходов на канцелярские товары подотчетные лица вместе с авансовыми отчетами должны представлять товарные и кассовые чеки, а также счета-фактуры.

В таких случаях канцелярские товары при принятии их к бухгалтерскому учету отражаются на счете 10 «Материалы» (субсчет 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности») в корреспонденции с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

По мере передачи этих товаров на управленческие и хозяйственные нужды их стоимость списывается со счета 10 «Материалы», субсчет 10-9 записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы», субсчет 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством РФ, за исключением налогов и сборов, перечисленных в ст. 270 НК РФ.

К налогам и сборам, включаемым в состав общехозяйственных расходов относятся земельный налог, а также таможенные пошлины и сборы, уплачиваемые при осуществлении внешнеторговой деятельности.

В соответствии со ст. 270 НК РФ в состав указанных расходов не включаются НДС, акцизы, налог на прибыль и платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Документами, подтверждающими расходы в виде налогов и сборов, служат налоговые декларации, авансовые расчеты, бухгалтерские справки-расчеты, выписки банка по расчетному у счету, платежные поручения.

Данные расходы учитываются в том отчетном периоде, за который представляются налоговые расчеты и декларации.

В бухгалтерском учете начисление указанных налогов и сборов отражается записью:

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Другие аналогичные по назначению затраты.

Таким образом, все выше перечисленные общехозяйственные расходы в течение месяца собирают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расхо-

ды». В конце месяца определяют общую их величину за месяц, которую полностью списывают с кредита счета. При этом возможны два варианта.

При первом, традиционном, варианте общехозяйственные расходы распределяют по видам продукции (работ, услуг) пропорционально выбранной базе распределения и списывают на затраты основного производства записью:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

В этом случае на счете 20 «Основное производство» оказываются отраженными все затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг), как прямые, так и косвенные, которые формируют полную производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

При втором варианте общехозяйственные расходы на затраты основного производства не относят, а сразу списывают на себестоимость реализованной продукции записью:

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

В этом случае на счете 20 «Основное производство» оказываются отраженными только прямые затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг), которые формируют сокращенную производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Вариант списания общехозяйственных расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» организация определяет самостоятельно и отражает его в своей учетной политике.

Пример. Общехозяйственные расходы организации за месяц составили 749 500 руб., в том числе:

- заработная плата работников аппарата управления организации – 220 000 руб.;
- заработная плата, начисленная рабочим за текущий ремонт основных средств общехозяйственного назначения – 45 000 руб.;
- отчисления на социальные нужды – 79 500 руб.;
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения – 130 000 руб.;
- стоимость материалов, израсходованных на текущий ремонт основных средств общехозяйственного назначения – 55 000 руб.;
- затраты на отопление, освещение помещений управленческих подразделений – 17 200 руб.;
- компенсации за использование личных легковых автомобилей в служебных целях – 12 000 руб.;
- командировочные расходы – 38 000 руб.;
- арендная плата за основные средства общехозяйственного назначения – 150 000 руб.;
- стоимость израсходованных канцелярских товаров – 2 800 руб.

Согласно учетной политике организация не распределяет общехозяйственные расходы по видам продукции, а списывает их в конце месяца на себестоимость реализованной продукции. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Начислена заработная плата работникам аппарата управления организации	26	70	220 000
2	Начислена заработная плата рабочим за текущий ремонт основных средств общехозяйственного назначения	26	70	45 000
3	Начислены страховые взносы в ПФ, ФСС, ФОМС с заработной платы	26	69	79 500
4	Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02	130 000
5	Отпущены и израсходованы материалы на текущий ремонт основных средств общехозяйственного назначения	26	10	55 000
6	Начислено за отопление, освещение помещений управленческих подразделений	26	60	17 200
7	Начислена компенсация работникам организации за использование личных легковых автомобилей в служебных целях	26	73	12 000
8	На основании авансовых отчетов списываются фактические командировочные расходы работников аппарата управления организации	26	71	38 000
9	Начислена арендная плата за основные средства общехозяйственного назначения	26	76	150 000
10	Списывается стоимость израсходованных канцелярских товаров	26	10	2 800
11	В конце месяца списываются общехозяйственные расходы	90/2	26	749 500

Учет потерь от брака. Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления.

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный). Исправимым считается брак, исправление которого технически возможно и экономически целесообразно, а продукция после исправления может быть использована по прямому назначению. Окончательным считается брак, исправление которого технически невозможно и экономически нецелесообразно.

В зависимости от места обнаружения брак подразделяется на внутренний и внешний. Внутренним является брак, выявленный на предприятии до отправки продукции потребителям. Внешним является брак, выявленный у потребителя в процессе сборки, монтажа или при эксплуатации изделия.

В некоторых отраслях промышленности брак в производстве обусловлен технологическим процессом (например, металлургическое производство, стекольная промышленность и др.). В таких производствах потери от брака являются планируемой величиной.

Каждый случай брака фиксируется в специальных документах (извещении о браке, акте о браке и т. п.). В нем указывается наименование забракованной детали или продукции, название или номер операции, на которой обнаружен брак, причины и виновники брака, сумма затрат на забракованное изделие (деталь). Затраты могут быть исчислены либо по нормам, либо по фактическим данным.

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

По дебету счета 28 «Брак в производстве» собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т. е. окончательного, брака, расходы по исправлению брака и т. п.).

Стоимость неисправимого брака отражается записью:

Дебет сч. 28 «Брак в производстве»

Кредит сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 23 «Вспомогательные производства» (если брак обнаружен во вспомогательных цехах предприятия).

Расходы по исправлению брака отражаются записями:

Дебет сч. 28 «Брак в производстве»

Кредит сч. 10 «Материалы» – на стоимость материалов, израсходованных на исправление брака;

Дебет сч. 28 «Брак в производстве»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму заработной платы, начисленной за исправление брака;

Дебет сч. 28 «Брак в производстве»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальные нужды с этой заработной платы.

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака:

Дебет сч. 10 «Материалы» или 43 «Готовая продукция»

Кредит сч. 28 «Брак в производстве» – на стоимость забракованной продукции по цене возможного использования;

Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 28 «Брак в производстве» – на сумму удержаний из заработной платы виновника брака;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям» – на суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, явившихся причиной брака.

Сопоставляя дебетовые и кредитовые записи счета 28 «Брак в производстве» определяют потери от брака, которые ежемесячно списывают на затраты основного или вспомогательного производства:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»

Кредит сч. 28 «Брак в производстве».

Пример. Согласно извещениям о браке в механическом цехе организации были забракованы детали. Часть забракованных деталей признана исправимым, а часть неисправимым (окончательным) браком. Производственная себестоимость неисправимого (окончательного) брака составила 17 300 руб. Неисправимый (окончательный) брак сдан на склад по цене лома на сумму 700 руб. Виновниками брака являются работники механического цеха. Из их заработной платы произведены удержания за допущенный брак в сумме 6200 руб. За исправление брака другим работникам цеха начислена заработная плата в сумме 3000 руб. На исправление брака израсходованы материалы, фактическая себестоимость которых составила 1700 руб. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражена производственная себестоимость полученного окончательного брака	28	20	17 300
2	Оприходован на склад неисправимый (окончательный) брак по цене лома	10	28	700
3	Удержано из начисленной заработной платы виновников брака за допущенный брак	70	28	6 200
4	Отпущены со склада и израсходованы материалы на исправление брака	28	10	1 700
5	Начислена заработная плата работникам механического цеха за работы по исправлению брака	28	70	3 000
6	Начислены страховые взносы в ПФ,	28	69	900

	ФСС, ФОМС с заработной платы за исправление брака			
7	Определяются и списываются потери от брака	20	28	16 000

Учет расходов будущих периодов. Расходы будущих периодов — это фактические затраты организации, имевшие место в данном отчетном периоде, но относящиеся к продукции (работам, услугам), которые будут произведены в предстоящих, будущих отчетных периодах.

К таким затратам относятся:

- затраты на сертификацию продукции и услуг. Соответствие продукции требованиям технических регламентов подтверждается сертификатом соответствия, выдаваемым заявителю органом по сертификации. Сертификат соответствия – это документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров. Расходы по обязательной сертификации подлежат оплате заявителем. Как правило, сертификаты соответствия выдаются на определенный срок (полгода, год, два года и т. д.), и поэтому расходы на сертификацию собственной продукции предварительно отражают в составе расходов будущих периодов;

- затраты на подготовку и освоение производства, в том числе расходы на освоение новых производств, цехов, агрегатов, установок (пусковые расходы), затраты на подготовку кадров для новых производств, другие единовременные затраты. Как правило, эти затраты осуществляются в течение длительного периода времени и относятся к продукции, выпуск которой осуществляется после выполнения всех работ по подготовке производства. В связи с этим они не могут быть отнесены на себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором были произведены;

- затраты, связанные с горноподготовительными работами в добывающей промышленности;

- затраты, связанные с подготовительными работами в сезонных отраслях промышленности;

- затраты на осуществление природоохранных мероприятий;

- затраты по ремонту основных средств, если он проводился в течение года неравномерно;

- затраты, связанные с приобретением лицензий и др.

Все перечисленные затраты считаются расходами, произведенными в предварительном порядке, и учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» записями:

Дебет сч. 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Ученные на счете 97 «Расходы будущих периодов» затраты в установленные сроки списываются с кредита данного счета в дебет счетов учета производственных затрат записью:

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Дебет сч. 23 «Вспомогательные производства»

Дебет сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет сч. 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит сч. 97 «Расходы будущих периодов».

Отчетность о затратах на производство. В соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках (приложение 2) расходы организации отражаются с разделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие и прочие расходы.

При выделении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5 % и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Информация о затратах на производство (расходах по обычным видам деятельности) в поэлементном разрезе приводится приложение 5. Заполнение этого раздела производится по данным расчета затрат по экономическим элементам.

Кроме того, информация о затратах незавершенного основного и вспомогательного производства приводится в бухгалтерском балансе (приложение 1) в разд. 2 «Оборотные активы».

Для целей управления затратами организации составляют также внутреннюю отчетность о затратах на производство по видам продукции в разрезе статей затрат (калькуляции), по видам производств и по структурным подразделениям организации (центрам ответственности – цехам, отделам, службам).

Таким образом, осуществление производственного процесса в организации связано с определенными затратами, которые согласно ПБУ 10/99 называются расходами по обычным видам деятельности.

Расходы, в том числе расходы по обычным видам деятельности, в бухгалтерском учете и в отчете о прибылях и убытках признаются при выполнении ряда условий, предусмотренных ПБУ 10/99.

Для целей учета необходима классификация затрат по ряду важнейших признаков, в том числе по элементам и по статьям затрат.

Учет затрат на производство продукции основан на определенных принципах учета, важнейшим из которых является неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года.

Бухгалтерский учет затрат на производство продукции регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33 н. Налоговый учет расходов регулируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ.

Синтетический учет затрат на производство продукции осуществляют по конкретной системе или схеме учета затрат, состоящей, как правило, из пяти этапов, выполняемых в определенной последовательности.

Основанием для отражения затрат на счетах бухгалтерского учета являются первичные документы, расчеты бухгалтерии.

Учет затрат на производство продукции ведут на счетах, предусмотренных рабочим планом счетов бухгалтерского учета согласно правилам, отраженным в учетной политике организации. В учетной политике организации должен быть определен метод распределения общепроизводственных расходов затрат по видам продукции (работ, услуг), способ списания общехозяйственных расходов, порядок списания расходов будущих периодов.

8 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

8.1 Понятие, оценка и учет выпуска готовой продукции

Готовая продукция - конечный продукт производственного процесса организации. Это изделия и предметы, полностью законченные обработкой в данной организации, отвечающие требованиям стандартов и техническим условиям, принятые отделом технического контроля и сданные на склад готовой продукции. Организации изготавливают продукцию, исходя из условий заключенных с покупателями и заказчиками договоров, разрабатываемых плановых заданий по ассортименту, количеству и качеству подлежащей к выпуску продукции, постоянно уделяя большое внимание вопросам изучения спроса и конкурентоспособности продукции, а также расширения ее ассортимента.

При постановке бухгалтерского учета в организации особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации, так как он напрямую влияет на финансовые показатели деятельности организации.

В задачи бухгалтерского учета готовой продукции входят:

- систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах, объемом выполненных работ и услуг;

- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции (работ, услуг), четкая организация расчетов с покупателями;

- контроль за выполнением плана договоров-поставок по объему и ассортименту реализованной продукции с целью оценки работы менеджера;

- своевременный и точный расчет сумм за реализованную продукцию, фактических затрат на ее производство и сбыт, расчет сумм прибыли.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденному приказом Минфина РФ от 09.06.01 № 44н, **готовая продукция** является «частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством)».

Готовая продукция, как правило, должна сдаваться на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально-ответственным лицам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, условные листы-оттиски, краскооттиски и т.д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с раздельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости).

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

При организации аналитического бухгалтерского учета готовой продукции не должно допускаться ведение учета только в количественном выражении, без соответствующей стоимостной оценки.

Разрешается в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции применять учетные цены.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- а) фактическая производственная себестоимость;
- б) нормативная себестоимость;
- в) договорные цены;
- г) другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения

готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

При любом способе учета готовой продукции по дебету счета 43 «Готовая продукция» отражается ее поступление на склад организации.

Если учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости, то поступление готовой продукции на склад отражается по фактически сложившимся затратам на ее изготовление по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

В том случае, если в приказе об учетной политике закреплен способ учета готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то она может учитываться с применением и без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если счет 40 не используется, то на синтетическом счете 43 готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости (аналогично способу учета по фактической себестоимости), а в аналитическом учете - по нормативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам (плановой себестоимости). Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости по учетным ценам отдельных изделий.

Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». 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.

Списание готовой продукции (при отгрузке, отпуске и т.д.) может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции (определяется пропорционально ее учетной стоимости). Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете 43 «Готовая продукция»

(субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

При списании готовой продукции со счета 43 суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным (плановым) ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция, и отражаются сторнировочной записью в случае экономии т.е. превышения нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции над фактической, или дополнительной - при наличии перерасхода т.е. превышения фактической себестоимости над нормативной (плановой). Процент отклонений и плановая себестоимость отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца.

Таким образом, если учет готовой продукции на счете 43 ведется по нормативной (плановой) себестоимости, то составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет сч. 43 Кредит сч. 20 - на сумму оприходованной на складе готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет сч. 43 Кредит сч. 20 - сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по выпущенной и сданной на склад готовой продукции;

Дебет сч. 90-2, 45 Кредит сч. 43 - на сумму отгруженной готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет сч. 90-2, 45 Кредит сч. 43 - сторнируется сумма отклонений (экономии) или отражается сумма отклонений (перерасхода) фактической себестоимости от нормативной (плановой) по отгруженной за месяц продукции.

Если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости с применением счета 40, то порядок ее учета имеет следующие особенности.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период. Этот счет используется при учете затрат по нормативной (плановой) себестоимости. На нем выявляются отклонения фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой).

В бухгалтерском учете это отражается следующим образом:

Дебет сч. 40, Кредит сч. 20 (21, 23) - отражены фактически произведенные расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг);

Дебет сч. 43, Кредит сч. 40 - отражена стоимость готовой продукции, предназначенной для реализации по нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет сч. 45, Кредит сч. 43 - списана нормативная (плановая) себестоимость продукции (работ, услуг), переданной потребителям (покупателям).

Счет 45 может и не использоваться - вся отгруженная продукция (при условии перехода права собственности на нее к покупателю в момент отгрузки) может списываться непосредственно на счет 90 минуя счет 45 «Товары отгруженные»;

Дебет сч. 90, Кредит сч. 40 - списана в конце месяца сумма превышения фактической себестоимости над нормативной. Если фактическая себестоимость ниже нормативной, выявленная сумма экономии отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 40 сторнировочной записью.

Сальдо по счету 40 на конец отчетного периода не остается. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов счет 40 закрывается ежемесячно и его закрытие не связано с операциями по отгрузке и реализации товаров. Это означает, что вся выявленная сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной списывается независимо от количества проданной продукции.

Пример. Предприятие изготавливает пластмассовые изделия. В учете готовая продукция отражается по учетным ценам с применением счета 40 «Выпуск продукции». В отчетном периоде затраты на производство продукции следующие:

- отпущены материалы в производство по фактической себестоимости – 350 400 рублей;
- начислена заработная плата производственным рабочим – 170 000 рублей;
- произведены отчисления на социальные нужды – 51 000;
- списаны расходы на топливо и электроэнергию для производственных нужд – 118 000 рублей (в т.ч. НДС 18 %);
- списаны общепроизводственные расходы – 34 000 рублей;
- оприходована готовая продукция по учетным ценам – 706 000 рублей.

Определить фактическую себестоимость продукции и сумму отклонений между фактической и учетной стоимостью готовой продукции. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отпущены со склада и израсходованы материалы на изготовление продукции	20	10	350 400
2	Начислена заработная плата производственным рабочим за изготовление продукции	20	70	170 000
3	Начислены страховые взносы в ПФ, ФСС, ФОМС с заработной платы производственных рабочих	20	69	51 000
4	Отражена стоимость услуг энерго-	20	60	100 000

	снабжающей организации по поставке электроэнергии (без учета НДС)			
5	Отражена сумма НДС, предъявленная энергоснабжающей организацией	19	60	18 000
6	Списываются общепроизводственные расходы, приходящиеся на производство продукции	20	25	34 000
7	Выпущена из производства готовая продукция по учетным ценам	43	40	706 000
8	Оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости	40	20	705 400
9	Отражено отклонение между фактической и учетной стоимостью выпущенной из производства продукции	43	40	1 400

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

В случаях перехода от одного вида учетной цены к другому, а также изменений величины учетных цен может производиться пересчет остатков готовой продукции к моменту изменения учетной цены с тем, чтобы вся готовая продукция по данной номенклатуре учитывалась по единой (новой) учетной цене. Указанный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года и в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

- сумма увеличения учетной стоимости отражается по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»;

- сумма уменьшения учетной стоимости отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» обычной записью.

Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в случаях и порядке, указанных в настоящем пункте, производится организацией самостоятельно. Пересчет учетной стоимости не должен приводить к изменению общей стоимости готовой продукции, т.е. сумм остатков по обоим субсчетам, вместе взятым.

Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в связи с изменением учетных цен может не производиться. В этом случае каждая партия готовой продукции списывается по тем учетным ценам, по которым она была оприходована.

Пересчет учетной стоимости готовой продукции не квалифицируется как переоценка готовой продукции.

Учет выпуска готовой продукции и ее учет на складах. По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы организации в процессе производства - экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Выпуск расценивается и по отпускным (продажным, договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

При журнально-ордерной форме учета сумма фактической себестоимости выпущенной продукции указывается в журнале-ордере № 10/1: Дебет сч. 43, Кредит сч. 20.

Счет 43 «Готовая продукция» - активный, инвентарный. Сальдо счета показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах организации; оборот по дебету - фактическую себестоимость выпущенной продукции основного производства и прочих изделий, возвращенной покупателями продукции и полуфабрикатов собственного производства, отгруженных на сторону; оборот по кредиту - фактическую себестоимость отгруженной в отчетном месяце продукции.

В первом разделе ведомости № 16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» формируются данные полной характеристики счета 43 «Готовая продукция» в двух оценках - фактической и учетной. Это необходимо для определения удельного веса (процента) фактических затрат в общем объеме готовой продукции, которой располагает организация в отчетном месяце (остаток на начало месяца + поступило из производства), к учетной (плановой) их стоимости.

Это же процентное отношение фактической себестоимости всей продукции к ее учетной (плановой) себестоимости может использоваться бухгалтерией и для расчета фактической себестоимости продукции, отгруженной в отчетном месяце, возвращенной покупателями, и остатка ее на конец месяца. Остаток на конец месяца по фактической себестоимости необходим для последующей сверки с Главной книгой, а с книгами учета остатков складов сверяется остаток по учетным ценам.

Учет готовых изделий на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому методу, т.е. на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка учета материалов (форма № М-17). По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на основе документов записывает в карточках количество ценностей (приход, расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер обязан ежедневно принимать на складе документы за истекшие сутки (приемосдаточные накладные, приказы-накладные, товарно-транспортные накладные). Правильность ведения складского учета подтверждается подписью бухгалтера в карточке складского учета.

На основании карточек складского учета материально-ответственное лицо ежемесячно заполняет ведомость учета остатков готовых изделий в разрезе номенклатуры готовых изделий, единиц измерения, количества и передает ее в бухгалтерию. Здесь производится взаимосверка показателей складского и бухгалтерского учета в суммовом выражении (остаток по учетным ценам).

Движение готовой продукции на складе следует учитывать на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах, договорах, счетах к оплате или платежных требованиях (поручениях). Условия хранения готовой продукции заказчиков на складе предприятия также должны быть предусмотрены в договорах на выполнение полиграфических работ. В этом случае при расчетах с заказчиком ему могут быть предъявлены штрафные санкции за несвоевременный вывоз готовой продукции со склада предприятия.

Аналитический учет по счету 002 ведется по организациям-владельцам, по заказам и местам хранения.

Аналитический учет движения готовой продукции в организациях ведется по каждому виду готовой продукции и местам ее хранения. Остатки, прошедшие все стадии (фазы, переделы), предусмотренные технологическим процессом, а также изделий укомплектованных, прошедших испытания и техническую приемку (т.е. готовой продукции), отражаются в бухгалтерском балансе по ст. «Запасы». По той статье, согласно п. 28 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации показывается фактическая производственная себестоимость или нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, оставшейся в остатке на складе организации.

8.2 Учет реализации готовой продукции

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов - накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» (утверждена постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. № 71 а). Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ. Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие, как основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара), в том числе код продукции (товара), сорт, размер, марку и т.д., наименование структурного подразделения организа-

ции, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, в отдельных случаях непосредственно в подразделениях организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особых условий транспортировки, по другим причинам) является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. Для этой цели может быть использована (как один из вариантов) следующая схема движения указанных первичных учетных документов (применительно к крупным и средним организациям):

а) на складе готовой продукции или в отделе сбыта (другом аналогичном подразделении организации) выписывается 4 экземпляра накладной;

б) 4 экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу организации для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным;

в) бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (другое аналогичное подразделение организации), где один экземпляр остается у материально-ответственного лица (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры;

г) третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

д) при вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) - у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);

е) служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции;

ж) бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ.

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов, которые состоят из:

а) стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета продаж);

б) стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы»);

в) расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без налога на добавленную стоимость), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции:

- выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета учета продаж);

- выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без налога на добавленную стоимость) или физическими лицами с кредита счета учета расчетов;

г) налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета учета продаж).

Одновременно с формированием дебиторской задолженности за покупателями относятся в дебет счета учета продаж:

а) фактическая производственная себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции (кредит счета 43 «Готовая продукция»);

б) налог на добавленную стоимость, акциз и другие налоги, установленные действующим законодательством;

в) расходы на продажу, подлежащие списанию на счет учета продаж согласно принятому в организации порядку распределения расходов на продажу (кредит счета 44 «Расходы на продажу»);

г) кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на счета учета финансовых результатов.

Оплаченная покупателем сумма отражается по дебету счетов учета денежных средств, а при исполнении обязательств неденежными средствами -

счетов расчетов с поставщиками и подрядчиками, в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

При организации учета затрат на производство расходы, связанные с работой собственного транспорта организации (затраты транспортного цеха), учитываются, как правило, на счете учета вспомогательных производств. Часть этих расходов, связанная с выполнением работ по транспортировке готовой продукции, подлежащая оплате покупателями сверх цены готовой продукции, списывается с кредита счета учета вспомогательных производств в дебет счета расходов на продажу. Суммы, предъявленные к оплате, включая и величину налогов, причитающихся за оказанные транспортные услуги, проводятся по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета продаж.

Затраты организации, связанные с транспортировкой готовой продукции, не подлежащие оплате покупателем отдельно, учитываются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» с кредита счета учета вспомогательных производств. На этом счете ведется учет следующих видов коммерческих расходов:

- расходы на тару и упаковку готовой продукции на складах;
- расходы на транспортировку, хранение, погрузочно-разгрузочные работы;
- расходы на рекламу готовой продукции;
- услуги маркетинга;
- расходы на участие в выставках и ярмарках;
- комиссионные сборы сбытовым и посредническим организациям и т.д.

Примеры бухгалтерских проводок по учету коммерческих расходов приведены ниже:

№ п/п	Содержание операции	дебет	Кредит
1	Списана тара на упаковку продукции	44	10
2	Начислена заработная плата за выполнение упаковочных работ	44	70
3	С сумм начисленной заработной платы произведены отчисления на социальные нужды	44	69
4	Акцептованы счета (без учета НДС): - за рекламу готовой продукции - хранение продукции на складе - доставку продукции покупателю	44 44 44	60 60 60
5	НДС предъявленный поставщиками	19	60
6	Подотчетное лицо оплатило за погрузку готовой продукции в вагоны	44	71
7	Оплачены из кассы посреднические и прочие коммерческие расходы, связанные с реализацией	44	50

Коммерческие расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ и услуг в течение месяца отражаются на дебете счета 44 «Расходы на продажу», а в конце месяца итоговая сумма коммерческих расходов списывается с кредита счета 44 на счет реализации 90 «Продажи», и счет 44 закрывается. Поэтому данный счет сальдо не имеет и в балансе не отражается.

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями и лицами, учитываются по дебету счета учета расчетов с кредита соответствующих счетов учета денежных средств или подотчетных сумм, включая уплаченные суммы налога на добавленную стоимость по ним. Расходы, подлежащие возмещению покупателями готовой продукции, списываются с указанного выше счета учета расчетов с отнесением в дебет счета расчетов с покупателями, включая величину налога на добавленную стоимость, причитающуюся (уплаченную) стороной транспортной организации. Эта сумма налога на добавленную стоимость предъявляется к оплате покупателю продукции.

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями, не подлежащие оплате покупателями продукции, списываются с кредита счета учета расчетов (по лицевому счету расчетов с транспортными организациями) в дебет счета 44 «Расходы на продажу», а соответствующая сумма списывается в дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по выполненным работам и оказанным услугам».

Коммерческие расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ и услуг в течение месяца отражаются на дебете счета 44 «Расходы на продажу», а в конце месяца итоговая сумма коммерческих расходов списывается с кредита счета 44 на счет реализации 90 «Продажи», и счет 44 закрывается. Поэтому данный счет сальдо не имеет и в балансе не отражается.

Часть готовой продукции организация может направлять на собственные нужды, в том числе на капитальное строительство, для обслуживающих производств и хозяйств, на другие хозяйственные нужды. Такие материальные ценности приходятся по их фактической производственной себестоимости в дебет соответствующих счетов по учету материальных ценностей (в зависимости от их дальнейшего назначения) с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Договор и условия поставки продукции. При заключении договора между поставщиком и покупателем в нем определяются условия поставки продукции, в соответствии с которыми распределяются обязанности и состав расходов, связанных с доставкой продукции. Эти расходы включаются в состав расходов на продажу (коммерческих).

Основным нормативным актом, регулирующим взаимоотношения сторон, связанные с поставкой, является глава 30 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ).

Договор поставки является разновидностью договора купли-продажи, поэтому при отсутствии соответствующих норм ГК РФ, регулирующих

взаимоотношения по договору поставки, применяются нормы, регулирующие отношения по договору купли-продажи.

Согласно положениям ст. 432 ГК РФ, договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Существенными условиями договора поставки являются предмет договора, т.е. наименование и количество товара, его ассортимент и комплектность (ст. 454-491 ГК РФ), срок поставки (ст. 506 ГК РФ). Эти условия определяют содержание заключенного договора.

Существенными условиями договора поставки, влияющими на методологию бухгалтерского учета и налогообложения, являются: условия договора о моменте перехода права собственности на отгруженную продукцию (ст. 223, 224 ГК РФ); условия расчетов за поставленную продукцию (ст. 486 ГК РФ); установление цены по договору (ст. 317, 485 ГК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Таким образом, право собственности не всегда возникает с момента передачи. В том случае, если такое право возникает, то моментом передачи вещи является вручение вещи приобретателю, сдача ее перевозчику для отправления приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещи, отчужденной без обязательства доставки вещи (ст. 224 ГК РФ).

Врученной вещь считается с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Аналогичные правила закреплены в нормах, регулирующих договор поставки. В соответствии со ст. 458 ГК РФ передачей товара покупателю считается вручение товара покупателю либо указанному им лицу, предоставление товара покупателю, если он передается в месте его нахождения, сдача товара перевозчику или организации связи, если на продавце не лежит обязанность по его доставке. Эта норма носит диспозитивный характер, и указанные правила могут быть изменены по соглашению сторон. Сдача результатов работ подрядчиком и приемка их заказчиком оформляются актом, подписанным обеими сторонами. Не исключено подписание акта одной стороной, если заказчик без достаточных к тому оснований не подписывает его (ст. 753 ГК РФ).

Обычно момент перехода прав собственности связывают с выполнением условий поставок товара (продукции), хотя напрямую выполнение последних может не совпадать с переходом прав собственности. В соответствии

с законодательством если договором не определен переход прав собственности, то по умолчанию им считается момент выполнения условий поставок.

Для того чтобы отразить продукцию, работы, услуги как реализованные, бухгалтерия должна иметь документы, подтверждающие исполнение договора и в первую очередь переход прав собственности на них. Кроме указанного ранее приказа-накладной могут быть железнодорожные, авиа-, товарно-транспортные накладные с отметками станций отправления или назначения, коносаменты, акты выполненных работ и др.

Инвентаризация готовой продукции. Ежегодно перед составлением годового баланса на складе предприятия осуществляется сплошная инвентаризация готовой продукции. Процедура проведения инвентаризации и оформления ее результатов установлена Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.07.95 г. № 49. Инвентаризацию проводит рабочая инвентаризационная комиссия, назначенная приказом руководителя предприятия, в полном составе в присутствии материально-ответственного лица.

До начала инвентаризации у зав. складом отбирается расписка в том, что им сданы в бухгалтерию все документы о движении готовой продукции и она полностью оприходована.

Фактическое наличие готовой продукции на складе проверяют путем обязательного его пересчета, перевешивания или перемеривания. Результаты инвентаризации заносят в опись, составляемую не менее чем в двух экземплярах. При выявлении готовой продукции, не отраженной в учете, комиссия должна включить ее в опись. После завершения инвентаризации опись передают в бухгалтерию для составления сличительной ведомости.

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же образом, как и по материалам. При инвентаризации товаров отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций проверяют обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами; по отгруженным - копиям предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.); по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций сохранными расписками, переоформленные на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету 45 «Товары отгруженные» следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата ко-

торых почему-то отражена на других счетах, или сумма за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отгрузке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и неоплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносят в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указывают их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дату принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

Выявленные излишки готовой продукции и товаров оценивают по рыночной стоимости на дату инвентаризации и включают в состав внереализационных доходов (дебетуют счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Излишки по пересортице принимаются к учету на счета 43 и 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и товаров списываются по учетным ценам с кредита счетов 43 и 41 в дебет счета 94.

Обязательная инвентаризация готовой продукции проводится также при смене материально-ответственного лица, установлении фактов хищения или злоупотребления, а также порчи ценностей в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

Учет реализации готовой продукции. Определение момента реализации в бухгалтерском и налоговом учетах. Совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции, называется процессом реализации.

Под синтетическим учетом реализации готовой продукции понимается отражение в бухгалтерском учете всего объема отгрузки и отпуска в двух оценках - по фактической себестоимости и по отпускным ценам - с целью выявления финансовых результатов деятельности организации за отчетный месяц или период с начала года и за год.

Согласно действующему законодательству, при постановке учета реализации организации исходят из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Основным элементом приказа об учетной политике для целей налогообложения организации в части НДС выступает выбор «даты реализации товаров (работ, услуг)», т.е. в терминологии, привычной бухгалтерам-практикам, выбор «момента реализации».

По общему правилу, устанавливаемому п. 1 ст. 39 НК РФ, реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Таким образом, чтобы товар, работа или услуга были признаны реализованными, должен иметь место факт:

- передачи права собственности на товар;
- передачи предмета работ (договора подряда);
- фактического оказания услуг.

Под моментом фактической реализации товаров (работ, услуг) понимается момент, с которого операции, являющиеся реализацией в соответствии со ст. 39 НК РФ, признаются реализацией товаров (работ, услуг) для целей исчисления и уплаты в бюджет конкретного налога. Роль специальной нормы относительно налога на добавленную стоимость выполняет ст. 167 «Определение даты реализации (передачи) товаров (работ, услуг)».

В приказе об учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик выбирает один из двух вариантов признания операций по реализации товаров (работ, услуг): по отгрузке или кассовый метод.

В первом случае дата реализации товаров (работ, услуг) для целей обложения налогом на добавленную стоимость определяется как наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) или день оплаты товаров (работ, услуг).

Во втором случае база обложения НДС определяется с учетом сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг (ст. 153-158 НК РФ).

Особенности отражения реализации готовой продукции на счетах бухгалтерского учета. Реализация готовой продукции отражается на счете 90 «Продажи». Счет является активно-пассивным и финансово-результативным по назначению. Подробно этот счет рассматривается в разделе учета финансовых результатов.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания. Критерии признания выручки определены в п. 12 ПБУ 9/99:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в том случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в п. «а», «б» и «в».

В соответствии с налоговым законодательством (ст. 39 НК РФ) единственным критерием признания выручки в целях налогообложения является факт перехода прав собственности, подтвержденный соответствующими первичными документами.

Вторым основным счетом, связанным с учетом реализации, является счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет активно-пассивный, на нем в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций отражают как расчеты по полученным авансам от покупателей, так и расчеты с покупателями за отгруженную им и неоплаченную продукцию. Сальдо данного счета показывается развернуто. Сальдо дебетовое означает договорную (отпускную) стоимость сданных заказчику, но неоплаченных им работ, услуг, продукции, сальдо кредитовое - сумму полученных авансов. Оборот по дебету - отпускная стоимость сданных работ, услуг, продукции в отчетном месяце и сумма погашенных авансов; оборот по кредиту - суммы, оплаченные покупателями в отчетном месяце в виде авансов и погашенной задолженности. (Подробно этот счет был рассмотрен в разделе учета расчетных операций.)

В бухгалтерском учете на момент признания выручки следует сделать следующие бухгалтерские записи:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

Одновременно с этим списывают себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др.

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,

Кредит сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.;

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» или субсчет 4 «Акцизы»,

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» - на сумму налогов, причитающихся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты (при учете в целях налогообложения по моменту отгрузки);

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»,

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по НДС» - на сумму НДС, причитающуюся к начислению после поступления оплаты (при учете в целях налогообложения по моменту оплаты).

Особенностью бухгалтерских записей на счете 90 «Продажи» является то, что обороты по указанным субсчетам ежемесячно не закрываются. Ежемесячно бухгалтер должен сопоставить дебетовые обороты по субсчетам 2, 3, 4 и др. с кредитовым оборотом по субсчету 1. Сумма рассчитанной таким образом прибыли или убытка от продаж за отчетный месяц ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

По окончании месяца делается следующая запись:

Дебет сч. 90-9, Кредит сч. 99 - на сумму прибыли за отчетный период;

Дебет сч. 99, Кредит сч. 90-9 - на сумму убытка за отчетный период.

Порядок учета продажи готовой продукции зависит от принятого в учетной политике момента продажи продукции для целей налогообложения и способа ее оценки с применением и без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если выручка от продажи отгруженной продукции не может быть сразу признана в учете (в силу особых обстоятельств, оговоренных в договоре поставки, например при экспорте продукции), то до момента признания выручки эта продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

Ее списание происходит в момент перехода права собственности к покупателю одновременно с признанием выручки. В учете составляются следующие записи:

Дебет сч. 62, Кредит сч. 90-1 - на сумму выручки от продажи в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю;

Дебет сч. 90-2, Кредит сч. 45 - на сумму списанной фактической себестоимости отгруженной продукции.

Порядок отражения в учете продаж готовой продукции в зависимости от принятого в учетной политике метода учета продаж:

№ п/п	Содержание операции	Без применения счета 40				С применением счета 40			
		со счетом 45		без счета 45		со счетом 45		без счета 45	
		дт	кт	дт	кт	дт	кт	дт	кт
1	Признана выручка от продажи продукции	62	90/1	62	90/1	62	90/1	62	90/1
2	Начислена сумма НДС на отгруженную или проданную продукцию	90/3	76/НДС	90/3	68	90/3	76/НДС	90/3	68
3	Списана нормативная себестоимость проданной продукции	90/2	43	90/2	43	90/2	43	90/2	43
4	Получена оплата за проданную продукцию	51	62	51	62	51	62	51	62
5	Начислена задолженность бюджету по НДС	76	68	-	-	76	68	-	-
6	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от нормативной сторнировочной или дополнительной записью	90/2	43	90/2	43	90/2	40	90/2	40
7	Отражен финансовый результат от продаж за отчетный месяц:								
	- прибыль	90/9	99	90/9	99	90/9	99	90/9	99
	- убыток	99	90/9	99	90/9	99	90/9	99	90/9

Пример. Компания отражает в учете готовую продукцию по плановым ценам. Отклонения фактической себестоимости от плановой цены учитываются на отдельном субсчете счета 43. На начало месяца в компании числятся 2300 ед. готовой продукции. Ее плановая цена составляет 560 руб./ед. Отклонения, которые приходятся на остаток готовой продукции — 92 000 руб. Сумма отклонений плановой цены от фактической себестоимости готовой продукции учитывается на отдельном субсчете счета 43.

В течение месяца было выпущено 4200 ед. готовой продукции. Общая сумма расходов на ее производство составила 2 562 000 руб. За месяц продано 3400 ед. готовой продукции. Ее продажная цена составила 3 209 600 руб. (в т.ч. НДС — 489 600 руб.).

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Оприходована ГП по плановым ценам	43/1	20	2 352 000

2	Учтены фактические затраты на выпуск 4200 ед.	20	02,10,70,69	2 562 000
3	Отражено отклонение фактической себестоимости ГП от плановых цен	43/откл	20	210 000
4	Отражена выручка от продажи ГП	62	90/1	3 209 600
5	Начислен НДС	90/3	68	489 600
6	Списано 3400 ед. реализованной ГП по плановым ценам	90/2	43/1	1 904 000
7	Списана сумма отклонений, приходящаяся на реализованную ГП*	90/2	43/откл	157 946
8	Отражен финансовый результат от реализации ГП (3 209 600 — 1 904 000 — 157 946 — 489 600)	90/9	99	658 054

*Доля отклонений, приходящихся на стоимость реализованной ГП:
 $1\,904\,000 \text{ руб.} : (560 \text{ руб./ед.} \times 2300 \text{ ед.} + 560 \text{ руб./ед.} \times 4200 \text{ ед.}) = 0,523.$

Сумма отклонений, приходящихся на стоимость реализованной ГП:
 $(92\,000 \text{ руб.} + 210\,000 \text{ руб.}) \times 0,523 = 157\,946 \text{ руб.}$

Порядок отражения в налоговом учете готовой и отгруженной продукции (сданных работ, оказанных услуг) и признания коммерческих расходов. В соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящейся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом прямых затрат, приходящейся на остаток незавершенного производства), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам незавершенного производства.

В соответствии с п. 3 ст. 319 НК РФ оценка остатков отгруженной, но нереализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.

Оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам незавершенного производства.

Порядок признания (списания) коммерческих расходов (расходов на продажу) для организаций, не осуществляющих торговую деятельность, в соответствии с п. 2 ст. 318 и ст. 320 НК РФ следующий: коммерческие расходы (косвенные расходы), осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного периода. Для организаций, осуществляющих торговую деятельность, коммерческие расходы (косвенные расходы), осуществленные в текущем месяце, уменьшают доходы от реализации текущего месяца, за исключением доли транспортных расходов, относящихся к остаткам товаров на складе (если по условиям договора транспортные расходы не включаются в цену приобретения товаров).

9 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

9.1 Понятие финансового результата

Финансовый результат представляет собой прирост (уменьшение) собственного капитала организации за отчетный период в результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) определяется как разница между доходами и расходами организации.

Доходы организации. Согласно п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» в бухгалтерском учете доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организаций поступления от других юридических и физических лиц:

- суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Согласно п. 5 ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, доходами по обычным видам деятельности (выручкой) считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, доходами по обычным видам деятельности (выручкой) считаются поступления, получение

которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, доходами по обычным видам деятельности (выручкой) считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

Согласно п. 4 ПБУ 9/99 доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

К прочим поступлениям согласно ПБУ 9/99 относятся прочие доходы.

В соответствии с п. 7 ПБУ 9/99 прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Расходы организации. Согласно п. 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);

- связи с осуществлением вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

- выбытие активов именуется оплатой.

В соответствии с п. 4 ПБУ 10/99 расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;

- прочие расходы.

Согласно п. 4 ПБУ 10/99 расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

Согласно п. 5 ПБУ 10/99 расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Расходами по обычным видам деятельности считаются также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Прочими расходами в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 являются:

- расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;

- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- прочие расходы.

Прочими расходами являются также расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Признание доходов и расходов организации в бухгалтерском учете. Финансовый результат от обычных видов деятельности и от прочей деятельности определяется в соответствии с установленными правилами признания в учете доходов и расходов организации.

Порядок признания доходов. Согласно п. 6 ПБУ 9/99 выручка (доходы) от обычных видов деятельности принимается к бухгалтерскому учету в денежном выражении. Величина выручки определяется как сумма поступления денежных средств, стоимости иного имущества и величины дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

ПБУ 9/99 отдельно устанавливает правила оценки выручки от продажи товаров (работ, услуг), полученной при продаже на условиях коммерческого кредита, по бартерным сделкам, предполагающим получение дохода.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

В соответствии с п.12 ПБУ 9/99, выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом.

- сумма выручки может быть определена.

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, а это возможно в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана).

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены первое, второе и третье условия.

Выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления организация может признавать в бухгал-

терском учете по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организации.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяются в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником;

- активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы;

- кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;

- суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;

- иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Порядок признания расходов. Оценка расходов по обычным видам деятельности производится в порядке, аналогичном оценке выручки. По аналогии с ПБУ 9/99 в ПБУ 10/99 установлены специальные правила для оценки расходов по договорам, заключенным на стандартных условиях, по сделкам,

предусматривающим коммерческое кредитование, по бартерным операциям, а также в случаях изменения обязательств по договору.

Согласно п. 6 ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в денежном выражении в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности в соответствии с п. 8 ПБУ 10/99 должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Согласно п. 9 ПБУ 10/99 для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующих отчетных периодах, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за пре-

доставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в сумме, равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией;

- дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;

- суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Согласно п. 16 ПБУ 10/99 любые расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, что возможно в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Отражение доходов и расходов в отчетности. В соответствии с ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т. п.), составляющие 5 и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Прочие доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;
- доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов) не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
- доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5 и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Прочие расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение 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.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

9.2 Учет финансового результата

Учет финансового результата от обычных видов деятельности. Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности организации (продажа товаров, производство и продажа готовой продукции и т.д.), а также формирование финансового результата по этим видам деятельности осуществляются на счете 90 «Продажи».

На этом счете отражаются выручка и себестоимость по проданным товарам, продукции (работам, услугам), в частности:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- по работам и услугам промышленного характера;
- по работам и услугам непромышленного характера;
- по покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- по строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и другим подобным работам;
- по товарам;
- по услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- по услугам связи;

- по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);

- по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);

- по участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

Планом счетов бухгалтерского учета предусматривается детальное отражение доходов и расходов от обычных видов деятельности путем введения отдельных субсчетов к счету 90 «Продажи».

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».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов (денежных средств и/или иного имущества), признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

На субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенные в цену проданной подакцизной продукции (товаров), в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам».

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от продаж за отчетный месяц.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг формируется на базе расходов по обычным видам деятельности. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг

полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

В бухгалтерском учете операции по продаже продукции, товаров, работ и услуг отражаются следующими записями:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит сч. 90-1 «Выручка»

– на сумму выручки от продаж;

Дебет сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 41 «Товары»

– на себестоимость проданных товаров;

Дебет сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 43 «Готовая продукция»

– на себестоимость проданной продукции;

Дебет сч. 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 20 «Основное производство»

– на себестоимость выполненных работ, оказанных услуг;

Дебет сч. 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

– на сумму начисленного по проданной продукции, товарам, работам, услугам налога на добавленную стоимость;

Дебет сч. 90-4 «Акцизы»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам»

– на сумму акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производят накопительно в течение отчетного года. А именно, на субсчете 90-1 «Выручка» записи в течение года делают только по кредиту, а на субсчетах 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» – только по дебету. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки» записью:

Дебет сч. 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

– сумма прибыли от продаж;

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

– сумма убытка от продаж.

Таким образом, каждый субсчет счета 90 «Продажи» имеет сальдо конечное по состоянию на конец месяца. При этом синтетический счет 90 «Продажи» в целом ежемесячно закрывается и 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 субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»:

Дебет сч. 90-1 «Выручка»

Кредит сч. 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

– закрытие субсчета 90-1 «Выручка»;

Дебет сч. 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит сч. 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы»

– закрытие субсчетов 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы».

Учет финансового результата от прочей деятельности. Прочие доходы и расходы непосредственно не связаны с обычной деятельностью организации. Выше приведен перечень прочих доходов и расходов согласно ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов.

Назначение счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогично назначению счета 90 «Продажи». Он служит исключительно для выявления величины финансового результата от прочих доходов и расходов.

К этому счету открываются следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;

- 91-2 «Прочие расходы»;

- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются расходы, признаваемые прочими расходами. Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Прочие доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете, как правило, в том же порядке, что и доходы и расходы по обычным видам деятельности. При этом по отдельным видам прочих доходов в ПБУ 9/99 приведены особые условия их признания:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются в отчетном пе-

риоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, – в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;

- суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проведена переоценка;

- иные поступления – по мере образования (выявления).

В зависимости от вида прочие доходы в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности, если перечисленные виды деятельности не составляют предмет деятельности организации:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если участие в других организациях не является предметом деятельности, а также прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества):

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке:

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также поступления в возмещение причиненных организации убытков. Указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете только при признании их должником или на основании решения суда. В случае нарушения условий договора сторона, чьи права нарушены, предъявляет контрагенту претензию с расчетом суммы причитающихся финансовых санкций, а также величины причиненных убытков. После получения согласия контрагента сумма предъявленной претензии включается в состав прочих доходов:

Дебет сч. 76-2 «Расчеты по претензиям»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Если контрагент не признал претензию, организация может обратиться в судебные органы. В этом случае указанная запись производится только после вынесения судом решения о взыскании;

– активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения. Активы, полученные безвозмездно, первоначально учитываются в составе доходов будущих периодов по рыночной стоимости:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в части основных средств и нематериальных активов), 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

Кредит сч. 98-2 «Безвозмездные поступления».

Впоследствии по мере начисления амортизации (по основным средствам и нематериальным активам) или по мере выбытия материально-производственных запасов со ответствующая часть рыночной стоимости включается в состав прочих доходов:

Дебет сч. 98-2 «Безвозмездные поступления»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году. Порядок отражения таких доходов зависит от причин возникновения прибыли. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года занижена выручка от продажи товаров по договору на условиях коммерческого кредита на сумму процентов за отсрочку оплаты. В отчетном году на указанную сумму увеличиваются прочие доходы:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Прибыль прошлых лет может также возникать вследствие необоснованного завышения расходов в прошлом году. Например, в отчетном году установлено, что в ноябре и декабре прошлого года была начислена амортизация по объекту основных средств, который был продан в октябре. Сумма излишне начисленной в прошлом году амортизации в отчетном году включается в доходы:

Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности. Согласно Гражданскому кодексу РФ срок исковой давности составляет три года. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Письменное обоснование должно содержать дату возникновения и сумму задолженности с указанием первичных документов, на основании которых возникла эта задолженность:

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– курсовые разницы. Курсовые разницы возникают по операциям, связанным с полным или частичным погашением дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Центрального банка РФ на дату исполнения обязательств отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности по бухгалтерскому учету, либо от курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз.

Кроме того, курсовая разница возникает при пересчете стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (в том числе по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Положительные курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность, и включаются в состав прочих доходов:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– курсовая разница по операциям с финансовыми вложениями;

Дебет сч. 50 «Касса», 52 «Валютные счета»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– курсовая разница по денежным средствам в валюте;

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– курсовая разница по обязательствам в валюте.

Не включаются в состав прочих доходов курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного) капитала, которые относятся на добавочный капитал:

– сумма дооценки активов. Сумма дооценки активов включается в доходы на основании результатов переоценки:

Дебет сч. учета активов

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Кроме того, в состав прочих доходов включаются неучтенные ценности, выявленные при инвентаризации. Такие ценности принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации:

Дебет сч. 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Прочие расходы в зависимости от их вида отражаются следующими проводками:

– расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности. Указанные расходы включаются в операционные, если доходы по данным операциям включены в операционные доходы. К таким расходам можно отнести амортизацию по переданным во временное пользование основным средствам и нематериальным активам:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»;

– расходы на ремонт переданных в аренду основных средств:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если участие в уставных капиталах не является предметом деятельности организации:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции. К таким расходам относятся:

а) остаточная стоимость проданных (выбывших по другим причинам) основных средств:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»;

б) остаточная стоимость проданных (выбывших по другим причинам) нематериальных активов:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 04 «Нематериальные активы»;

в) фактическая себестоимость проданных материалов:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

г) расходы, непосредственно связанные с выбытием имущества (расходы на демонтаж объектов основных средств, на транспортировку и др.):

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

– проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов):

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

– расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»;

– отчисления в оценочные резервы. Правила бухгалтерского учета предусматривают создание трех оценочных резервов: по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв по сомнительным долгам создается на основании данных проведенной инвентаризации дебиторской задолженности в случае выявления сомнительных долгов. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Начисление резерва в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Резерв используется на списание не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными:

Дебет сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы в конце года включаются в операционные доходы:

Дебет сч. 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Резерв под обесценение финансовых вложений создается по тем финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в случае устойчивого снижения их стоимости. По таким финансовым вложениям определяется расчетная стоимость, равная разнице между их учетной стоимостью и суммой снижения стоимости.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости.

- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения.

- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Резерв создается по результатам проверок наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, которые проводятся не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. На сумму создаваемого резерва производится запись:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

При повышении стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, а также в случае их выбытия соответствующая сумма резерва присоединяется к операционным доходам:

Дебет сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей создаются в конце отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности по материально-производственным запасам при наличии следующих условий:

- если они морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;

- если их текущая рыночная стоимость (стоимость продажи) снизилась.

Резерв начисляется в том случае, если фактическая себестоимость материально-производственных запасов выше их текущей рыночной стоимости. Рыночная стоимость должна быть документально подтверждена. Величина резерва определяется как разница между фактической себестоимостью материально-производственных запасов и их текущей рыночной стоимостью. Образование резерва отражается в учете записью:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В следующем отчетном периоде по мере выбытия материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается:

Дебет сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Аналогичная запись производится при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Хозяйственные операции, которые непосредственно не связаны с хозяйственной деятельностью организации, а представляют собой отклонения от нее, приводят к возникновению прочих доходов и расходов, которые подлежат учету на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Прочие расходы включают:

– подлежащие уплате штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организацией своим контрагентам убытков. Указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете на основании предъявленных контрагентами претензий (при согласии организации) или на основании решения суда:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– убытки прошлых лет, признанные в отчетном году. Порядок убытков прошлых лет зависит от причин их возникновения. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года завышена выручка от продажи товаров в связи с тем, что в учете не отражена предоставленная покупателю скидка, предусмотренная в договоре. В отчетном году сумма предоставленной в декабре скидки включается в состав прочих расходов:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Убытки прошлых лет могут также возникать вследствие занижения величины расходов в прошлом году. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года не начислена амортизация по объекту основных средств, приобретенному и введенному в эксплуатацию в ноябре. Сумма амортизации за декабрь прошлого года в отчетном году включается в состав прочих расходов:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 02 «Амортизация основных средств»;

– суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных к взысканию. Как и в случае кредиторской задолженности, списание дебиторской задолженности производится по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Если в организации создан резерв по сомнительным долгам, то дебиторская задолженность списывается за счет средств резерва. При его недостаточности, а также

в случае, если организация не создает резерв, сумма списываемой задолженности включается в состав прочих расходов:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

– отрицательные курсовые разницы:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 58 «Финансовые вложения», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.;

– сумма уценки активов:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счетов учета активов;

– перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Кроме того, в состав прочих расходов включаются выявленные в процессе инвентаризации недостачи ценностей, если конкретные виновники недостач не установлены или судом отказано во взыскании с них. Такие ценности списываются с бухгалтерского учета в оценке по учетной стоимости (основные средства – по остаточной стоимости, материально-производственные запасы – по фактической себестоимости):

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

К прочим доходам и расходам относятся также доходы и расходы, которые являются следствием чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, аварий, национализации имущества и т. п.).

К ним согласно ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 относятся:

– страховое возмещение (если утраченное или испорченное имущество было застраховано):

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.:

Дебет сч. 10 «Материалы»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»;

– потери от списания стоимости утраченного и испорченного имущества:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 01 «Основные средства» – списание остаточной стоимости основных средств;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса», 58 «Финансовые вложения» – списание фактической себестоимости материально-производственных запасов и иных ценностей;

– расходы на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств (заработная плата работникам организации, отчисления от заработной платы, услуги сторонних организаций и др.):

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Согласно инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета отражение прочих доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы» ведут в течение года накопительно, а именно, на субсчете 91-1 «Прочие доходы» в течение года записи делают только по кредиту, а на субсчете 91-2 «Прочие расходы» – только по дебету. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки» записью:

Дебет сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

или

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Таким образом, каждый субсчет счета 91 «Прочие доходы и расходы» имеет сальдо конечное по состоянию на конец месяца. При этом синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» в целом ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»:

Дебет сч. 91-1 «Прочие доходы»

Кредит сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

– закрытие субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

Дебет сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Кредит сч. 91-2 «Прочие расходы»

– закрытие субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Порядок формирования и учета конечного финансового результата. Конечный финансовый результат деятельности организации складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки». Согласно инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета записи на счете 99 «Прибыли и убытки» ведут накопительно с начала отчетного года. По кредиту этого счета в течение года отражают суммы полученной организацией прибыли, а по дебету – суммы полученных убытков. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов определяется конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер чистой прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер чистого убытка организации.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период (чистую прибыль или чистый убыток) формируют следующие показатели:

- финансовый результат от обычных видов деятельности;
- прочие доходы и расходы;
- начисленные платежи налога на прибыль и причитающихся налоговых санкций.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (финансовый результат от обычных видов деятельности). Прибыль (убыток) от продажи продукции (работ, услуг) определяется ежемесячно.

Выявленную прибыль или убыток от продажи продукции (работ, услуг) ежемесячно отражают на счете 99 «Прибыли и убытки» записями:

Дебет сч. 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

или

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Финансовый результат прочей деятельности ежемесячно отражают на счете 99 «Прибыли и убытки» записями:

Дебет сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

или

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Кроме того, по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают начисленные платежи налога на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций. На сумму начисленного налога на прибыль и штрафных санкций делают запись:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года заключительной записью декабря счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Закрытие этого счета производится записями:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на сумму чистой прибыли отчетного года;

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки» – на сумму убытка, полученного в отчетном году.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи» и счету 91 «Прочие доходы и расходы», а также счета 99 «Прибыли и убытки» производят до составления годовой бухгалтерской отчетности. Бухгалтерские записи по закрытию этих счетов отражаются в учете по состоянию на 31 декабря отчетного года. Данную процедуру называют реформацией баланса.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. как конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период по данным бухгалтерского учета, за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и платежей, включая санкции за несоблюдение налогового законодательства

Учет налога на прибыль. Российские организации в соответствии с Налоговым кодексом РФ являются плательщиками налога на прибыль. Правила исчисления прибыли, являющейся объектом налогообложения, определены гл. 25 части второй НК РФ. Эти правила отличаются от правил формирования финансового результата (прибыли или убытка) в бухгалтерском учете, установленных ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Различия обусловлены различиями в классификации и порядке признания доходов и расходов, формирующих финансовый результат в бухгалтерском учете и финансовый результат в целях налогообложения (в налоговом учете).

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета доходы и расходы принимаются к учету и признаются в отчете о прибылях и убытках независимо от того, как они учитываются для целей расчета налогооблагаемой базы. Согласно гл. 25 НК РФ для целей налогообложения прибыли к учету принимаются не все доходы и расходы, отраженные в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете по правилам ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 формируется бухгалтерская прибыль, а в налоговом учете по правилам гл. 25 НК РФ формируется налогооблагаемая прибыль. В силу упомянутых различий бухгалтерская прибыль может быть либо больше, либо меньше налогооблагаемой прибыли, а следовательно, налог на прибыль, исчисленный исходя из бухгалтерской прибыли, может быть либо больше, либо меньше налога на прибыль, исчисленного исходя из налогооблагаемой прибыли.

Другими словами, задолженность организации перед бюджетом по налогу на прибыль, определенная по правилам бухгалтерского учета может не соответствовать реальной задолженности, определяемой в соответствии с действующим налоговым законодательством. Отобразить в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем периоде позволяет применение правил, установленных ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утв. приказом Минфина РФ № 114н от 19.11.2002 г.). Применение данного Положения позволяет также отразить в бухгалтерском учете и отчетности взаимосвязь прибыли (убытка), определенной в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, определенной в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Субъекты малого предпринимательства могут вести бухгалтерский учет без применения норм ПБУ 18/02.

Согласно п. 3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода образует постоянные и временные разницы.

Постоянные разницы и постоянные налоговые обязательства. Под постоянными разницами в соответствии с п. 4 ПБУ 18/02 понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Причинами возникновения постоянных разниц является то, что ряд расходов для целей налогообложения принимаются только в пределах установленных норм, а ряд доходов и расходов вообще не принимается к учету при налогообложении прибыли. Перечень расходов, принимаемых для целей налогообложения в пределах норм, приведен в ст. 264 НК РФ, и к ним, в частности, отнесены представительские расходы, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, командировочные расходы в части суточных и др. Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли, определены ст. 270 НК РФ, и к ним, в частности, отнесены расходы в виде вноса в уставный (складочный) капитал, расходы по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества и др.

В результате отдельные доходы и расходы согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету полностью учитываются при формировании бухгалтерской прибыли отчетного периода, они либо уменьшают, либо увеличивают бухгалтерскую прибыль. Согласно же налоговому законода-

тельству эти доходы и расходы при формировании налогооблагаемой прибыли не учитываются ни в данном, ни в следующих отчетных периодах (то есть никогда). Они никак не влияют на величину налогооблагаемой прибыли, не уменьшают и не увеличивают ее.

К постоянным разницам относят:

- суммы превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, расходам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам и др.) ;

- расходы, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- убыток, связанный с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

- убыток, перенесенный на будущее, который по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, и др.

Величина постоянной разницы (ПР) определяется как разница между суммой данного вида расходов, признанной в бухгалтерском учете (Сбу), и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете (Сну):

$$ПР = Сбу - Сну.$$

Пример. Согласно данным бухгалтерского учета фактические представительские расходы организации за I кв. (Сбу) составили 10 000 руб. Расходы на оплату труда работников – 150 000 руб. Для целей налогообложения представительские расходы (Сну) принимаются в размере 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 6000 руб. (150 000 руб. x 4 %). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 4000 руб. (10 000 - 6000 руб.) является в бухгалтерском учете постоянной разницей.

По безвозмездно переданному имуществу величина постоянных разниц определяется суммированием стоимости переданного имущества с расходами, связанными с этой передачей.

Пример. Остаточная стоимость безвозмездно переданных в I кв. основных средств составила 30 000 руб., а расходы по их передаче – 3000 руб. Совокупная сумма 33 000 руб. в бухгалтерском учете будет считаться постоянной разницей.

При определении постоянной разницы по убытку, перенесенному на будущее, следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 283 НК РФ организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму ранее полученного убытка в течение 10 лет, в размере до 30 % налоговой базы ежегод-

но. По истечении 10 лет оставшийся убыток учитывается в качестве постоянной разницы

Пример. Убыток организации в 2010 г. составил 150 000 руб. и не был погашен до 2012 г. При получении прибыли в 2012 г. в 200 000 руб. и в 2013 г. в 250 000 руб. на погашение убытка могут быть направлены соответственно 60 000 руб. (200 000 руб. X 30 %) и 75 000 руб. (250 000 руб. x 30 %). Непогашенная сумма убытка в 15 000 руб. (150 000 руб. - 135 000 руб.) будет считаться в 2013 г. постоянной разницей.

Если постоянные разницы возникают в случае, когда доходы, учтенные в бухгалтерском учете для целей налогообложения доходами не признаются, то величина постоянной разницы определяется равной величине этих доходов,

Пример. Организация в марте в соответствии со ст. 176 НК РФ получила на свой расчетный счет проценты за нарушение сроков возврата НДС в сумме 10 000 руб. В бухгалтерском учете эта сумма включается в состав прочих доходов организации. При этом в соответствии с пп. 12 п.1 ст. 251 НК РФ сумма процентов, полученных согласно ст. 176 НК РФ налогом на прибыль не облагается. Поэтому сумма 10 000 руб. является постоянной разницей.

Таким образом, постоянные разницы образуются за счет тех доходов, и расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде.

Постоянные разницы могут учитываться по первичным документам, в бухгалтерских регистрах или в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Однако в аналитическом учете они должны отражаться обособленно. Для обособленного учета постоянных разниц целесообразно открыть два субсчета по учету нормируемых расходов (для учета расходов в пределах норм и учета сверхнормативных расходов), а также субсчета для учета доходов и убытков, не признаваемых в целях налогообложения.

Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления, либо уменьшения налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли. Доначислить налог на прибыль необходимо если расходы, учтенные в бухгалтерском учете, для целей налогообложения не признаются в результате чего бухгалтерская прибыль оказывается меньше налогооблагаемой. Уменьшить сумму налога на прибыль, исчисленную исходя из величины бухгалтерской прибыли, необходимо если доходы, учтенные в бухгалтерском учете, для целей налогообложения не признаются, в результате чего бухгалтерская прибыль оказывается больше налогооблагаемой.

Сумма налога, на которую увеличиваются налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде согласно п. 7 ПБУ 18/02 представляет собой постоянное налоговое обязательство, а сумма налога, на которую налоговые платежи уменьшаются, представляет собой постоянный налоговый актив. Таким образом, постоянные разницы при формировании налогооблагае-

мой прибыли приводят к образованию либо постоянного налогового обязательства, либо постоянного налогового актива.

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) в соответствии с п. 7 ПБУ 18/02 определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

$$\text{ПНО} = \text{ПР} \times 20 \% / 100 \%$$

Согласно п.7 ПБУ 18/02 постоянные налоговые обязательства должны отражаться в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам проводкой:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит сч. 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

На сумму постоянных налоговых активов делается запись:

Дебет сч. 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянный налоговый актив».

Пример. Допустим, что в отчетном периоде организация фактически затратила на возмещение суточных расходов 15 000 руб. При этом допустим, что для целей налогообложения прибыли суточные в пределах норм могут быть приняты только в сумме 12 000 руб.

В соответствии с действующим бухгалтерским и налоговым законодательством в бухгалтерском учете суточные расходы должны быть признаны в полном объеме, т. е. в сумме 15 000 руб., а в налоговом учете может быть признана в качестве расходов только сумма в размере 12 000 руб.

В связи с превышением фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения прибыли, по которым имеются ограничения (нормирование) по расходам, возникает постоянная разница. По условиям примера превышение нормы суточных расходов приводит к возникновению в отчетном периоде постоянной разницы в сумме 3000 руб.

Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства, определяемого как произведение постоянной разницы на установленную ставку налога на прибыль:

$$- 3000 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 600 \text{ руб.}$$

На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период.

Данная операция отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль».

В бухгалтерской отчетности постоянное налоговое обязательство справочно отражается в отчете о прибылях и убытках (приложение № 2) и учитывается при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль, признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения.

Временные разницы, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства. Под временными разницами в соответствии с п. 8 ПБУ 18/02 понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в другом или в других отчетных периодах.

Они оказывают влияние на величину налога на прибыль как в отчетном, так и в следующих за ним периодах. Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль, т. е. суммы, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах. Временные разницы, в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль, подразделяются на два вида:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы – это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в следующих отчетных периодах. Вычитаемые временные разницы возникают, если:

- расходы, отраженные в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, превышают расходы, учитываемые в этом же отчетном периоде для целей налогообложения;
- доходы, отраженные в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше доходов, учитываемых в этом же отчетном периоде для целей налогообложения.

Вычитаемые временные разницы образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;
- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- в других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Пример. По основным средствам стоимостью в 200 000 руб. и сроком службы в 5 лет в бухгалтерском учете амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, а в налоговом учете – линейным способом. В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации основных средств сумма амортизации составит 66 667 руб. ($200\,000 \text{ руб.} \times 5 \text{ лет} : 15 \text{ лет}$), в налоговом учете – 40 000 руб. ($200\,000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет}$). Вычитаема временная разница составит за год 26 667 руб. ($66\,667 - 40\,000$).

В I кв. суммы амортизации и вычитаемой разницы составят соответственно 16 667 руб., 10 000 руб. и 6667 руб.

Вычитаема временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в бухгалтерском и налоговом учете возникает в том случае, если в бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете — постепенно.

По убытку, перенесенному на будущее, вычитаема временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Пример. Убыток организации составил в 2010 г. 20 000 руб. В I кв. 2011 г. налогооблагаемая прибыль составила 50 000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за первый квартал может на 15 000 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \times 30\%$). Убыток в 5000 руб. ($20\,000 \text{ руб.} - 15\,000 \text{ руб.}$) должен учитываться в бухгалтерском учете в I кв. 2011 г. в качестве вычитаемой временной разницы.

Вычитаема временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

Пример. В организацию поступили материалы на сумму 200 000 руб. во II кв. и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы осуществлена в III кв. При этом для целей налогообложения доходы и расходы признаются организацией кассовым методом.

В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов списывается на себестоимость продукции во II кв., а в налоговом учете стоимость материалов признается в качестве расходов в III кв. В этих условиях стоимость списанных материалов в 200 000 руб. во II кв. будет учтена в качестве вычитаемой временной разницы.

Таким образом, вычитаемые временные разницы возникают когда бухгалтерская прибыль меньше налогооблагаемой прибыли, а следовательно, налог на прибыль, исчисленный исходя из бухгалтерской прибыли, меньше реальной задолженности перед бюджетом. При этом в соответствии с правилами налогового учета вычитаемые временные разницы будут учтены для целей налогообложения, но в более поздние периоды, что приведет к уменьшению налога на прибыль в следующих периодах.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию **отложенных налоговых активов**. Согласно п. 14 ПБУ 18/02 отложенный налоговый актив – это часть отложенного налога на прибыль, на которую увеличивается

налог на прибыль отчетного периода и уменьшается налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах. Величину отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Пример. Предположим, что вычитаемая временная разница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, составила в I кв. 6667 руб. Отложенный налоговый актив составляет 1333 руб. (6667 руб. x 20 %).

Отложенные налоговые активы признаются в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете по всем вычитаемым временным разницам, за исключением временных разниц, по которым существует вероятность того, что они не будут уменьшены или полностью погашены в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

Аналитический учет к счету 09 «Отложенные налоговые активы» должен вестись по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

По дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль в отчетном периоде.

На величину отложенного налогового актива составляют бухгалтерскую проводку:

Дебет сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит сч. 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц в следующих отчетных периодах уменьшаются или погашаются отложенные налоговые активы, уменьшающие задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, что отражается в учете записью:

Дебет сч. 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Кредит сч. 09 «Отложенные налоговые активы».

Пример. Организация приняла к бухгалтерскому учету 15 декабря объект основных средств первоначальной стоимостью 240 000 руб. Срок полезного использования – 4 года. Согласно учетной политике амортизация по данному объекту основных средств начисляется в бухгалтерском учете по сумме чисел лет срока полезного использования, а в целях налогообложения – линейным методом.

В результате суммы годовой амортизации в течении срока полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете составят:

Год срока полезного использования объекта основных средств	Сумма годовой амортизации, признанная в бухгалтерском учете	Сумма годовой амортизации, признанная в целях налогообложения	Вычитаемая временная разница (гр.2-гр.3)	Отложенный налоговый актив (гр. 4×20 %)
1	2	3	4	5
1 год	96 000	60 000	36 000	7 200
2 год	72 000	60 000	12 000	2 400
3 год	48 000	60 000	-	-
4 год	24 000	60 000	-	-

Сумма погашения вычитаемых временных разниц (гр. 3-гр. 2)	Сумма погашения отложенного налогового актива (гр. 6×20 %)	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
6	7	8	9	10
-	-	09	68	7 200
-	-	09	68	2 400
12 000	2 400	68	09	2 400
36 000	7 200	68	09	7 200

Отложенные налоговые активы должны списываться также при выбытии активов, по которым они были начислены. Списание производится на счет прибылей и убытков в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Отложенные налоговые активы должны отражаться в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов.

Налогооблагаемые временные разницы – это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если:

- расходы, отраженные в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, меньше расходов, учитываемых в этом же отчетном периоде для целей налогообложения;

- доходы, отраженные в бухгалтерском учете в данном отчетном периоде, больше доходов, учитываемых в этом же отчетном периоде для целей налогообложения.

Налогооблагаемые временные разницы образуются при:

- использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);

- различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;

- прочих аналогичных различиях.

Пример. Организация, признающая доходы и расходы кассовым методом, отгрузила продукции в I кв. на 400 000 руб. Платежи поступили: в I кв. – на 350 000 руб., во II кв. – на 50 000 руб. В бухгалтерском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (50 000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как налогооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

Таким образом, налогооблагаемые временные разницы возникают когда бухгалтерская прибыль больше налогооблагаемой прибыли, а следовательно, налог на прибыль, исчисленный исходя из бухгалтерской прибыли, больше реальной задолженности перед бюджетом. При этом в соответствии с правилами налогового учета налогооблагаемые временные разницы будут учтены для целей налогообложения, но в более поздние периоды, что приведет к увеличению налога на прибыль в следующих периодах.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию **отложенных налоговых обязательств**. Согласно п. 15 ПБУ 18/02 отложенные налоговые обязательства – это часть отложенного налога на прибыль, на которую уменьшается налог на прибыль отчетного периода и увеличивается налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах. Величину отложенного налогового обязательства определяют умножением налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Пример. Предположим, что налогооблагаемая временная разница, составила 50 000 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 10 000 руб. (50 000 руб. x 20 %).

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Аналитический учет к счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» должен вестись по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Возникновение отложенных налоговых обязательств, уменьшающих задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль в отчетном периоде, отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» записью:

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в следующих отчетных периодах уменьшаются или полностью погашаются отложенные налоговые обязательства, увеличивающие задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, что отражается в учете записью:

Дебет сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Пример. Организация приняла к бухгалтерскому учету в июне 2008 г. полученный безвозмездно объект основных средств первоначальной стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования – 4 года. Согласно учетной политике амортизация по данному объекту основных средств начисляется в бухгалтерском учете линейным методом.

В результате стоимость объекта основных средств, признанная в целях бухгалтерского и налогового учета составит:

Год	Стоимость объекта основных средств, признанная в бухгалтерском учете	Стоимость объекта основных средств, признанная в целях налогообложения	Налогооблагаемая временная разница (гр. 3-гр. 2)	Отложенное налоговое обязательство (гр. 4×20 %)
1	2	3	4	5
2008	12 500	100 000	87 500	17 500
2009	25 000	-	-	
2010	25 000	-	-	
2011	25 000	-	-	
2012	12 500	-	-	

Сумма погашения налогооблагаемых временных разниц (гр. 2-гр. 3)	Сумма погашения отложенного налогового обязательства (гр. 6×20 %)	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
6	7	8	9	10
-	-	68	77	17 500
25 000	5 000	77	68	5 000
25 000	5 000	77	68	5 000

25 000	5 000	77	68	5 000
12 500	2 500	77	68	2 500

Отложенные налоговые обязательства должны списываться также при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому они были начислены. Списание производится на счет прибылей и убытков записью:

Дебет сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки».

Отложенные налоговые обязательства должны отражаться в бухгалтерском балансе в качестве долгосрочных обязательств.

Условный расход по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. Согласно п. 20 ПБУ 18/02 условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРНП) – это сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРНП) определяется как произведение бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

Пример. По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2013 г. составила 100 000 руб. Условный расход по налогу на прибыль составит 20 000 руб. (100 000 руб. x 20 %).

Для учета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль к счету 99 «Прибыли и убытки» открывают субсчета «Условные расходы» и «Условные доходы».

Сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условные расходы»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумму начисленного условного дохода отражают в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условные доходы».

Согласно п. 21 ПБУ 18/02 **текущий налог на прибыль** (текущий налоговый убыток) – это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде, исходя из налогооблагаемой прибыли.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) равен величине условного расхода (условного дохода), скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода.

Иначе говоря, текущий налог на прибыль определяется по следующей формуле:

$$\text{ТНП} = \text{УРНП} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где ТНП – текущий налог на прибыль;

УРНП – условный расход по налогу на прибыль;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство.

Текущий налоговый убыток определяется по следующей формуле:

$$\text{ТНУ} = \text{УДНП} - \text{ПНО} + \text{ПНА} - \text{ОНА} + \text{ОНО},$$

где ТНУ – текущий налоговый убыток;

УДНП – условный доход по налогу на прибыль.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств, постоянных налоговых активов, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку).

Пример. По данным бухгалтерского учета бухгалтерскую прибыль (прибыль до налогообложения) составила 126 100 руб.

При этом:

Представительские расходы, признанные в бухгалтерском учете, больше представительских расходов, признанных в целях налогообложения прибыли. В бухгалтерском учете их величина составила 43 000 руб., а в целях налогообложения – 40 000 руб. в результате чего образовалась постоянная разница, равная 3000 руб. (43 000 руб. - 40 000 руб.);

Сумма амортизации основных средств, начисленной в бухгалтерском учете, больше суммы амортизации основных средств, начисленной в целях налогообложения прибыли. В бухгалтерском учете ее величина составила 54 000 руб., а в целях налогообложения – 52 000 руб., в результате чего образовалась вычитаемая временная разница, равная 2 000 руб. (54 000 руб. - 52 000 руб.);

Сумма начисленного, но не полученного процентного дохода в виде дивидендов от участия в уставном капитале другой организации на конец отчетного периода составила 2500 руб., в результате чего образовалась налогооблагаемая временная разница, равная 2500 руб.

Рассчитаем условный расход по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль и составит

$$126\ 100 \text{ руб.} \times 20\ \% : 100\ \% = 25\ 220 \text{ руб.}$$

Постоянное налоговое обязательство определяется как произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль и составит

$$3000 \text{ руб.} \times 20\ \% : 100\ \% = 600 \text{ руб.}$$

Отложенный налоговый актив определяется как произведение вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль и составит
 $2000 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 400 \text{ руб.}$

Отложенное налоговое обязательство определяется как произведение налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль и составит

$$2500 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 500 \text{ руб.}$$

Текущий налог на прибыль составит

$$25\,220 \text{ руб.} + 600 \text{ руб.} + 400 \text{ руб.} - 500 \text{ руб.} = 25\,720 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете составляющие текущего налога на прибыль должны быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период	99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	68	25 220
2	Отражена сумма постоянного налогового обязательства (по представительским расходам за отчетный период)	99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	68	600
3	Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период (по амортизации)	09	68	400
4	Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период (по процентному доходу)	68	77	500

Величина текущего налога на прибыль (задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль за отчетный период) в системе бухгалтерского учета, определяется как сальдо счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль». Эта сумма должна совпадать с суммой налога на прибыль, исчисленной по правилам налогового учета и отраженной в декларации по налогу на прибыль.

На сумму полученного бухгалтерского убытка организация должна начислить условный доход по налогу на прибыль и отразить его в учете записью:

Дебет сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условные расходы».

Затем определяют сумму убытка, которая будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в будущем в соответствии с правилами, установленными ст. 283 НК РФ. Эту сумму называют налоговым убытком. Сумма налогового убытка представляет собой не что иное, как вычитаемую временную разницу, которая влечет за собой образование отложенного налогового актива, что отражается в учете записью:

Дебет сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит сч. 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

В результате всех проводок на счете 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» должно быть выявлено нулевое сальдо, поскольку при получении убытка налоговая база по налогу на прибыль признается равной нулю. Соответственно и сумма текущего налога на прибыль должна быть равна нулю.

Пример. По данным бухгалтерского учета организацией за отчетный год получен убыток в сумме 20 000 руб. При этом сумма амортизации в бухгалтерском учете больше чем в налоговом учете на 2500 руб., в результате чего образовалась вычитаемая временная разница, равная 2500 руб. В течение года работникам организации была выплачена материальная помощь в сумме 6000 руб., в результате чего образовалась постоянная разница, равная 6000 руб.

Поскольку для целей налогообложения прибыли сумма разницы между амортизацией, учтенной в бухгалтерском и налоговом учете, и сумма материальной помощи в состав расходов не включаются, то налоговый убыток, т. е. убыток, принимаемый в целях налогообложения, будет меньше, чем бухгалтерский убыток и составит 11 500 руб. (20 000 руб. - 2 500 руб. - 6 000 руб.). Эта сумма признается вычитаемой временной разницей.

Рассчитаем условный доход по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль.

Условный доход по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерского убытка, сформированного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль и составит

$$20\ 000\ \text{руб.} \times 20\ \% : 100\ \% = 4\ 000\ \text{руб.}$$

Постоянное налоговое обязательство определяется как произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль и составит

$$6\ 000\ \text{руб.} \times 20\ \% : 100\ \% = 1\ 200\ \text{руб.}$$

Отложенный налоговый актив, образовавшийся по вычитаемой временной разнице в связи с различиями в амортизации, составит

$$2\ 500\ \text{руб.} \times 20\ \% : 100\ \% = 500\ \text{руб.}$$

Отложенный налоговый актив, образовавшийся по вычитаемой временной разнице в части налогового убытка, составит

$$11\ 500\ \text{руб.} \times 20\ \% : 100\ \% = 2\ 300\ \text{руб.}$$

В результате текущий налог на прибыль составит

$$4\ 000\ \text{руб.} - 1\ 200\ \text{руб.} - 500\ \text{руб.} - 2\ 300\ \text{руб.} = 0\ \text{руб.}$$

В бухгалтерском учете составляющие текущего налога на прибыль должны быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражена сумма начисленного условного хода по налогу на прибыль за отчетный период	68	99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	4 000
2	Отражена сумма постоянного налогового обязательства (по представительским расходам за отчетный период)	68	99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	1 200
3	Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период (по амортизации)	09	68	500
4	Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период (по налоговому убытку)	09	68	2 300

Как отмечалось выше, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе как внеоборотные активы и долгосрочные обязательства. Они могут отражаться в балансе в свернутом виде, т. е. с указанием в балансе только их сальдо, при:

- наличии у организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств при расчете налога на прибыль.

Наряду с отражением в балансе отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства указываются в отчете о прибылях и убытках. В этом отчете содержатся также данные о постоянных налоговых обязательствах.

При корректировке налога на прибыль в бухгалтерском учете составляют пояснительную записку с указанием в ней всех сумм и описанием всех показателей, на которые скорректирована бухгалтерская прибыль.

Учет использования прибыли. Конечный финансовый результат деятельности организации по состоянию на отчетную дату, уменьшенный на суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и суммы налоговых санкций, называют чистой, или нераспределенной, прибылью (убытком).

Как отмечалось выше сумма чистой прибыли или чистого убытка формируется в течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» в поряд-

ке, установленном правилами бухгалтерского и налогового учета. Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используется активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Для целей учета и распределения сумм нераспределенной (чистой) прибыли отчетного года к счету 84 рекомендуется открывать отдельный субсчет, например субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года», субсчет 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года».

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

При реформации баланса по окончании отчетного года заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» записями:

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

– на сумму чистой прибыли отчетного года;

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

– на сумму убытка, полученного в отчетном году.

На начало нового отчетного года сумма нераспределенной прибыли закончившегося отчетного года в балансе отдельно не показывается. Эта сумма присоединяется к сумме нераспределенной прибыли прошлых лет или непокрытого убытка прошлых лет.

Использование (распределение) суммы чистой (нераспределенной) прибыли осуществляется на основании решения компетентного органа организации: общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью и т. п.

Нераспределенная прибыль отчетного года может быть направлена на выплату дивидендов (доходов) учредителям (участникам) организации.

Основными нормативными документами, определяющими порядок начисления дивидендов (доходов), являются ФЗ от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и ФЗ от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и др.

Решение о выплате дивидендов, в том числе о размере дивидендов и форме выплаты (имущественная, денежная), принимается общим собранием акционеров (участников). Как правило, такое решение принимается после утверждения годового отчета. Однако акционерное общество вправе принимать

решение (объяв лять) о выплате дивидендов по размещенным акциям по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года.

В обществах с ограниченной ответственностью решение о распределении прибыли между участниками общества может приниматься общим собранием участников ежеквартально, раз в полгода или раз в год. Прибыль распределяется между участниками пропорционально их долям в уставном капитале.

Необходимым условием для принятия решения о направлении прибыли на выплату дивидендов является наличие у организации прибыли по итогам отчетного периода и прибыли, полученной за предшествующие годы.

Решение о распределении прибыли между участниками в обществах с ограниченной ответственностью и о выплате дивидендов в акционерных обществах не может приниматься:

- до полной оплаты всего уставного капитала;
- если на момент принятия такого решения общество отвечало признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;
- если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;
- в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

На выплату дивидендов должна быть направлена прибыль не в полном объеме, поскольку часть ее направляется на развитие производственной базы предприятия и осуществление его дальнейшей деятельности.

Величина прибыли, направляемая на выплату дивидендов, определяется общим собранием на основании сведений, представленных советом директоров или руководителем организации.

Направление части прибыли на выплату доходов учредителям, а также начисление дивидендов акционерам в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

– если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), не являющимся работниками организации;

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), работающим в организации.

Доходы, выплачиваемые акционерам (участникам) организации, являются объектом налогообложения. У организаций дивиденды включаются в

налоговую базу по налогу на прибыль, у физических лиц образуют доход, облагаемый налогом на доходы физических лиц.

Во всех случаях за правильное исчисление, удержание и перечисление в бюджет налога с доходов в виде дивидендов ответственность несет организация, выплачивающая доходы.

При удержании налога на прибыль юридических лиц и налога на доходы физических лиц с сумм, причитающихся к выплате, делается запись:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), не являющимся работниками организации;

Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), работающим в организации.

Чистая прибыль организации может быть направлена на формирование резервного капитала организации. Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли организации отражаются в учете записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 82 «Резервный капитал».

Нераспределенная прибыль может быть направлена на пополнение уставного капитала. В этом случае на счетах бухгалтерского учета делают запись:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

Чистая прибыль организации может быть направлена на покрытие убытков прошлых лет. Покрытие убытков прошлых лет за счет чистой прибыли отчетного года отражается в учете записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-4 «Непокрытый убыток прошлых лет».

Нераспределенная прибыль в соответствии с решением общего собрания акционеров (участников) может быть использована на осуществление мероприятий социального характера (оказание материальной помощи, других мер социальной поддержки персонала), что отражается в учете записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Организация может использовать прибыль для накопления средств целевого финансирования каких-либо мероприятий. Так, для реализации разра-

ботанной инвестиционной программы и при необходимости подготовки специалистов соответствующие суммы накапливаются в качестве целевого источника и отражаются записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит сч. 86 «Целевое финансирование».

При наличии убытка по результатам работы организации за отчетный год списание его с баланса может осуществляться за счет различных источников. Если имеется нераспределенная прибыль прошлых лет, то направление ее суммы на покрытие убытка отчетного года отражается следующей записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-3 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года».

При отсутствии прибыли прошлых лет может быть принято решение о списании убытка за счет уставного капитала. Направление уставного капитала на погашение убытка производится только в том случае, когда величина уставного капитала превышает величину чистых активов. При этом законодательством Российской Федерации предусмотрено доведение величины уставного капитала до величины чистых активов. Возмещение убытка за счет уставного капитала отражается в учете записью:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года».

Возмещение убытка за счет резервного капитала отражается записью:

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 84-2 «Непокрытый убыток отчетного года».

В бухгалтерском балансе нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отражается как составляющая собственного капитала организации по строке 470 разд. «Капитал и резервы».

Таким образом, конечный финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации определяется как разница между доходами и расходами организации. Сущность понятий «доходы» и «расходы», их состав, классификация, порядок признания в бухгалтерском учете определены ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

В бухгалтерском учете финансовый результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов.

По окончании отчетного года определяется конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли налогов и платежей, включая санкции за несоблюдение налогового законодательства, т. е. нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

В бухгалтерском учете по правилам ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 формируется бухгалтерская прибыль, а в налоговом учете по правилам гл. 25 НК РФ формируется налогооблагаемая прибыль. Согласно ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода образует постоянные и временные разницы.

Постоянные разницы образуются за счет тех доходов, и расходов, которые не учитываются при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде. Постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию постоянного налогового обязательства.

Временные разницы образуются за счет тех доходов и расходов, которые учитываются при формировании бухгалтерской прибыли (убытка) в одном отчетном периоде и при формировании налогооблагаемой прибыли – в другом. Временные разницы подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы возникают когда бухгалтерская прибыль меньше налогооблагаемой прибыли, а налогооблагаемые временные разницы возникают когда бухгалтерская прибыль больше налогооблагаемой прибыли. Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов. Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых обязательств.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка) – это условный расход (условный доход) по налогу на прибыль. Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде, исходя из налогооблагаемой прибыли, – это текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток). Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) равен величине условного расхода (условного дохода), скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода.

Конечный финансовый результат деятельности организации по состоянию на отчетную дату, уменьшенный на суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и суммы налоговых санкций, называют чистой, или нераспределенной, прибылью (убытком).

Использование (распределение) суммы чистой (нераспределенной) прибыли осуществляется на основании решения компетентного органа организации: общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью и т. п.

10 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

10.1 Понятие финансовых вложений и их классификация

Финансовые вложения – один из видов активов организации, предназначенных для увеличения ее капитала или получения иных экономических выгод. Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» №126н (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 г.

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 к финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, век селя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, (в том числе дочерних и независимых хозяйственных обществ);
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества;
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитные организации, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Согласно п.2 ПБУ 19/02 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права организации на финансовые вложения;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (рисков изменения цены, неплатежеспособности должника, риска ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

К финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, работы и услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество; имеющее материально- вещественную форму (основные средства, нематериальные активы), а также в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим лицам;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

В настоящее время единой классификации финансовых вложений не существует, однако выделяют несколько классификационных признаков.

Прежде всего целесообразно классифицировать финансовые вложения по их видам. Как указано выше согласно ПБУ 19/02 различают следующие виды финансовых вложений:

- ценные бумаги;
- вклад в уставный (складочный) капитал;
- вклад в простое товарищество;
- предоставление займов другим организациям.

Рассмотрим сущность каждого из видов финансовых вложений.

Ценная бумага – это документ, удостоверяющий имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

В соответствии с ГК РФ к числу ценных бумаг отнесены: государственная облигация, облигация, вексель, акция и другие документы, которые законами о ценных бумагах отнесены к числу ценных бумаг.

Ценные бумаги в зависимости от вида имущественных прав, удостоверенных ими, подразделяются на долевые, долговые и производные.

Долевыми ценными бумагами являются ценные бумаги, эмитированные в связи с вкладами в уставные капиталы других организаций. К таким ценным бумагам в первую очередь относятся акции других акционерных обществ.

Долговыми ценными бумагами являются ценные бумаги, выпущенные в связи с долговыми обязательствами. К таким ценным бумагам относятся облигации коммерческих организаций, векселя, государственные и муниципальные ценные бумаги.

Производные ценные бумаги представляют собой особый вид финансовых вложений, к которым прежде всего относятся опционы.

Ценные бумаги в зависимости от субъектов прав, удостоверенных ими, подразделяют на именные, на предъявителя и ордерные.

В именных ценных бумагах информация о владельцах должна быть доступна эмитенту реестра владельцев ценных бумаг, а переход прав на ценные бумаги и осуществление закрепленных ими прав требуют обязательной идентификации владельца.

Права, удостоверенные именной ценной бумагой, передаются в порядке, установленном для уступки требования (цессии).

В ценных бумагах на предъявителя переход прав на ценные бумаги и осуществление закрепленных ими прав не требуют идентификации владельца. Для передачи другому лицу прав, удостоверенных ценной бумагой на предъявителя, достаточно вручения ценной бумаги этому лицу.

В ордерных ценных бумагах переход прав на ценные бумаги осуществляется путем совершения на этой бумаге передаточной надписи – индоссамента. Индоссамент, совершенный на ценной бумаге, переносит все права, удостоверенные ценной бумагой, на лицо, которому или приказу которого передаются права по ценной бумаге.

Индоссамент может быть бланковым (без указания лица, которому должно быть произведено исполнение) или ордерным (с указанием лица, которому или приказу которого должно быть произведено исполнение).

Ценные бумаги по форме и в зависимости от способа фиксации имущественных прав подразделяются на:

- ценные бумаги, выпущенные в документарной форме (на бумаге);
- ценные бумаги, выпущенные в бездокументарной форме.

Документарная форма – это форма ценной бумаги, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги.

Бездокументарная форма – это форма ценной бумаги, при которой владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг.

Лицо, осуществившее фиксацию права в бездокументарной форме, обязано по требованию обладателя права выдать ему документ, свидетельствующий о закрепленном праве.

Лица, работающие с ценными бумагами, подразделяются на две категории: профессиональные и непрофессиональные участники рынка ценных бумаг.

К профессиональным участникам отнесены индивидуальные предприниматели и юридические лица, имеющие соответствующие лицензии и осуществляющие профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг.

К профессиональным видам деятельности относятся брокерская, дилерская, депозитарная деятельность, деятельность по управлению ценными бумагами, по ведению реестра владельцев ценных бумаг и др.

Владельцы ценных бумаг, не имеющие соответствующих лицензий и непосредственно не осуществляющие профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, признаются непрофессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Как правило, большинство коммерческих организаций не являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг и работают с тремя основными видами ценных бумаг акциями, облигациями и векселями, которые приобретаются ими для получения инвестиционного дохода (дивидендов, процентов, дисконта и др.) или дохода от их перепродажи.

Акцией признается ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Все акции акционерного общества являются именными, которые, в свою очередь, могут быть привилегированными и простыми (обыкновенными) акциями.

Обыкновенная (простая) именная акция – это акция, дающая право ее владельцу на получение дивидендов из части прибыли, оставшейся после выплаты дивидендов обладателям привилегированных акций. Обыкновенные

акции дают его собственнику право голоса на общем собрании акционеров. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой.

Привилегированная именная акция – это акция, дающая ее собственнику преимущество перед держателями простых акций при распределении дивидендов и имущества акционерного общества при его ликвидации. Привилегированные акции не дают их собственнику права голоса на общем собрании акционеров, но приносят ему фиксированные дивиденды вне зависимости от величины прибыли, полученной акционерным обществом за конкретный период.

Облигацией признается ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может также предусматривать право владельца на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. Доходом по облигации являются процент или дисконт.

Облигация опосредует отношения займа между владельцем облигации (заимодавцем) и лицом, выпустившим облигацию (эмитентом).

С точки зрения приносимого дохода облигации подразделяются на процентные (купонные) и дисконтные (бескупонные).

Применительно к облигациям дисконт представляет собой положительную разницу между ценой погашения (номинальной стоимостью) и ценой размещения (приобретения) облигации.

В зависимости от субъекта, выпускающего облигации и являющегося обязанным по ним лицом, облигации подразделяются на государственные и корпоративные (частные).

По государственным облигациям заемщиком выступает Российская Федерация или субъект Российской Федерации, а заимодавцем – физические и/или юридические лица. Государственные облигации удостоверяют право заимодавца на получение от заемщика предоставленных ему займы денежных средств или, в зависимости от условий займа, иного имущества, установленных процентов либо иных имущественных прав в сроки, предусмотренные условиями выпуска облигаций в обращение.

По корпоративным (частным) облигациям заемщиком выступает коммерческая организация; а заимодавцем – физические и/или другие юридические лица. Облигации могут быть именными или на предъявителя.

По способу фиксации имущественных прав облигации могут быть выпущены в документарной форме (на бумаге) и бездокументарной форме.

Векселем признается ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Различают простые и переводные векселя.

Простой вексель – это ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму денег держателю векселя.

Переводной вексель (тратта) – это ценная бумага, содержащая приказ векселедателя (трассанта) плательщику (трассату) об уплате указанной в векселе суммы денег третьему лицу – держателю векселя (ремитенту).

Применительно к обращению векселей под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств при размещении векселя.

Опционом эмитента признается ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на покупку в предусмотренный в ней срок и/или при наступлении указанных в ней обстоятельств определенного количества акций эмитента такого опциона по цене, определенной в опционе эмитента. Опцион эмитента является именной ценной бумагой.

Сберегательный (депозитный) сертификат – это ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат, или в любом филиале этого банка. Сберегательные (депозитные) сертификаты могут быть предъявительскими или именными.

Рассмотрим другие виды финансовых вложений.

Вклад в уставный (складочный) капитал - это инвестиции организации в виде денежных и/или неденежных средств в уставный (складочный) капитал других организаций, рассчитанные на получение дохода от долевого участия в деятельности другой организации.

Вклад в простое товарищество - это вид финансовых вложений организации, осуществляемых ею путем внесения денежных и/или неденежных средств вместе с другими лицами (товарищами) в совместную деятельность для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

Предоставление другим организациям займов — один из видов финансовых вложений, рассчитанных на получение дохода в виде процентов по займу.

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Если иное не предусмотрено законом или договором займа, организация-заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором.

Задолженность различных юридических или физических лиц данной конкретной организации считается для нее дебиторской задолженностью.

Дебиторская задолженность других организаций и лиц может быть продана данной организацией третьим организациям (не должникам).

Для последних организаций дебиторская задолженность, приобретенная («купленная») на основании уступки права требования, будет являться финансовым вложением.

По приобретенной дебиторской задолженности организация может получить доход в случае превышения суммы, полученной при последующей уступке права требования или прекращения соответствующего обязательства, над расходами по приобретению указанного требования.

Для целей бухгалтерского учета финансовые вложения классифицируют не только по видам, но и по другим признакам. Приведем некоторые из них.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые ценные бумаги.

К вложениям с целью образования уставного капитала относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К долговым ценным бумагам относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, различают долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает один год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более одного года) и краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает одного года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года).

В зависимости от экономической сущности различают финансовые вложения долевые (акции, вклады в уставный (складочный) капитал); долговые (облигации, депозитные сертификаты, чеки, предоставленные займы, товарные и финансовые векселя); производные (опционы, варранты, коносаменты, фьючерсные и форвардные контракты).

В зависимости от эмитента различают финансовые вложения, эмитируемые государственными органами (государственные облигации); эмитируемые муниципальной властью; эмитируемые юридическими лицами; эмитируемые физическими лицами.

В зависимости от обращения финансовых вложений в виде ценных бумаг на фондовом рынке различают ценные бумаги, имеющие рыночную стоимость; ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

В зависимости от характера отношений с получателем инвестиций различают финансовые вложения в дочерние общества, зависимые общества и прочие организации.

10.2 Учет финансовых вложений

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Организации обязаны вести аналитический учет финансовых вложений. В аналитическом учете краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения должны учитываться обособленно.

Аналитический учет финансовых вложений на любой стадии их движения должен осуществляться в соответствии с выбранной единицей бухгалтерского учета финансовых вложений. Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений может быть серия, партия и другая однородная совокупность финансовых вложений. Она выбирается организацией самостоятельно и должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о наличии и движении финансовых вложений, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Аналитический учет должен строиться таким образом, чтобы обеспечить информацию не только по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений, но и по организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, организациям-заемщикам и т. п.).

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов). При этом по принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете 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.

Любые финансовые вложения организации должны подтверждаться первичными учетными и расчетными документами, служащими основанием для их принятия к бухгалтерскому учету.

В настоящее время не предусмотрены специальные унифицированные формы первичной учетной документации для учета движения финансовых вложений. Предусмотрена лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации, предназначенная для учета результатов инвентаризации финансовых вложений.

Оценка финансовых вложений. Согласно ПБУ 19/02 финансовые вложения подлежат оценке при их принятии к бухгалтерскому учету, на стадии текущего учета и при их выбытии.

Первоначальная оценка финансовых вложений. В соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость финансовых вложений определяется по разному в зависимости от порядка их приобретения или поступления.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных за плату, определяется исходя из фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах).

Согласно п. 8 ПБУ 19/02 фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты организации (в составе прочих расходов) того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Перечень фактических затрат на приобретение финансовых вложений является открытым, т. е. предусматривает возможность включения в их первоначальную стоимость затрат, непосредственно связанных с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплаченных в соответствии с договором продавцу), на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету ценные бумаги.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг рассчитывается рыночная цена), либо как 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).

Первоначальная стоимость финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Последующая оценка финансовых вложений. В соответствии с п. 18 ПБУ 19/02 первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

Для целей последующей оценки финансовых вложений они разделяются на две группы, по которым изменение стоимости в учете отражается по-разному:

- вложения, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость;
- вложения, по которым рыночная стоимость не определяется.

К первой группе относятся ценные бумаги, котирующиеся на фондовой бирже, а также финансовые вложения, текущая рыночная стоимость которых может быть документально подтверждена.

Ко второй группе относятся финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, предоставленные займы, уступленная дебиторская задолженность, финансовые вложения во вклады по договору простого товарищества, в отдельные виды ценных бумаг, в том числе долговые (облигации) и др., текущую рыночную цену которых определить невозможно.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем

корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такие корректировки могут производиться ежемесячно или ежеквартально. Результаты корректировки списываются на финансовые результаты коммерческой организации в качестве прочих доходов и расходов. В отличие от ранее действовавших норм корректировку учетной стоимости финансовых вложений первой группы необходимо производить как при повышении, так и при снижении стоимости этих вложений.

Возникающие разницы между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относятся на финансовые результаты в составе прочих доходов и расходов и отражаются соответственно по кредиту или по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы».

Увеличение стоимости, финансовых вложений, например прирост стоимости акций какой-либо другой организации, принадлежащих данной организации и котирующихся на фондовой бирже, отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

Снижение стоимости финансовых вложений (тех же акций) отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Кредит сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции».

В случае, если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущую рыночную стоимость невозможно определить, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его предыдущей оценки.

Рассмотрим особенности переоценки финансовых вложений в виде ценных бумаг на конкретных примерах.

Пример. Организация имеет на балансе акции РАО «Газпром». По состоянию на 01.01.2013 г. стоимость данных акций составляет 30 400 руб. Учетной политикой организации предусмотрена ежемесячная корректировка оценки финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость. По состоянию на 31.01.2013 г. рыночная стоимость акций РАО «Газпром» составляет 30 700 руб., а по состоянию на 28.02.14 г. – 29 800 руб.

По состоянию на 01.02.14 г. данные активы должны быть отражены в отчетности по стоимости 30 700 руб. В бухгалтерском учете 31.01.2014 г. будет сделана запись:

Дебет сч. 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– 300 руб. (30 700 руб. – 30 400 руб.) — отражена дооценка финансовых вложений вследствие повышения текущей рыночной стоимости.

28.02.14 г. организация произведет следующую корректировку:
Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы» Кредит сч. 58-1 «Паи и акции»
– 900 руб. (30 700 руб. – 29 800 руб.) – произведена уценка финансовых вложений вследствие снижения их текущей рыночной стоимости.

Финансовые вложения второй группы (по которым не определяется текущая рыночная стоимость) отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости.

Исключение из этого правила возможно в двух случаях:

- когда первоначальная стоимость долговых ценных бумаг отличается от их номинальной стоимости;
- когда произошло обесценение финансовых вложений.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления по ним причитающегося дохода относить на финансовые результаты в составе прочих доходов и расходов.

Пример. Организация приобрела облигации. Фактические затраты на их приобретение – 76 000 руб. Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 100 000 руб. Срок обращения облигаций — 3 года.

На сумму фактических затрат на приобретение облигаций делается следующая бухгалтерская запись:

Дебет сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги»
Кредит сч. 51 «Расчетные счета»
– 76 000 руб.

Ежегодно при каждом начислении дохода часть разницы между номинальной и первоначальной стоимостью приобретенных облигаций списывается записью:

Дебет сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги»
Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»
– 8000 руб. ((100 000 руб. – 76 000 руб.) : 3года.).

В результате к моменту погашения облигаций они будут отражены на счете 58-2 «Долговые ценные бумаги» в оценке по их номинальной стоимости.

Пример. Организация приобрела облигации. Фактические затраты на их приобретение – 150 000 руб. Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 110 000 руб. Срок обращения облигаций – 4 года.

На сумму фактических затрат на приобретение облигаций делается следующая бухгалтерская запись:

Дебет сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги»
Кредит сч. 51 «Расчетные счета»
– 150 000 руб.

Ежегодно при каждом начислении дохода часть разницы между номинальной и первоначальной стоимостью приобретенных облигаций списывается записью:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги»

– 10 000 руб. ((150 000 руб. – 110 000 руб.) : 4 года.).

В результате к моменту погашения облигаций они будут отражены на счете 58-2 «Долговые ценные бумаги» в оценке по их номинальной стоимости.

По финансовым вложениям, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, при наличии признаков обесценения предусматривается образование резерва под обесценение финансовых вложений.

В соответствии с п. 37 ПБУ 19/02 под обесценением финансовых вложений, по которым не определяется их рыночная стоимость, признается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. Организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости этих финансовых вложений.

Согласно п. 37 ПБУ 19/02 устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

На отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений существенно выше их расчетной стоимости.

В течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения.

На отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

В ПБУ 19/02 приведены следующие примеры ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства, либо объявление его банкротом;

- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;

- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения их поступлений в будущем и т. д.

При возникновении таких ситуаций организация должна осуществить проверку, позволяющую установить наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений. Этот резерв образуется за счет финансовых результатов организации в составе прочих расходов,

Резерв под обесценение финансовых вложений образуется на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью финансовых вложений, по которым он создается.

Расчетная стоимость финансовых вложений принимается равной разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете, и суммой снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений должна производиться не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Вместе с тем организации могут производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Для учета и обобщения информации о наличии и движении резервов под обесценение финансовых вложений организации используется счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Создание резерва отражается в учете записью:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения, по которым создан резерв, отражаются по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата организации в составе прочих расходов. При этом делается запись:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата организации в составе прочих доходов. При этом делается запись:

Дебет сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

При выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты организации в составе прочих доходов в конце года или того отчетного периода, в котором произошло выбытие указанных финансовых вложений. При этом делается запись:

Дебет сч. 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Аналогичным образом следует поступить в случае, когда финансовое вложение более не удовлетворяет условиям создания резерва под обесценение.

Оценка финансовых вложений при их выбытии. Финансовые вложения могут выбывать в следующих случаях:

- вследствие погашения по истечении срока обращения.
- при продаже за плату на вторичном рынке.
- при передаче в качестве вклада в уставный капитал.
- при безвозмездной передаче.
- при передаче в качестве расчетного средства за поставленные ценности.

Выбытие финансовых вложений в бухгалтерском учете отражается на дату единовременного прекращения всех условий, определенных ПБУ 19/02.

Согласно п. 30 ПБУ 19/02 при выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений.
- по средней первоначальной стоимости.
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО).

Применение одного из методов предусматривается учетной политикой организации по определенной группе или виду финансовых вложений.

По первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единицы бухгалтерского учета финансовых вложений оцениваются вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

По средней первоначальной стоимости и по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способом ФИФО) могут оцениваться при выбытии ценные бумаги.

Средняя первоначальная стоимость определяется по каждому виду ценных бумаг путем деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на начало месяца и поступивших в течение месяца на их количество.

Стоимость выбывших ценных бумаг определяется умножением количества выбывших ценных бумаг на среднюю первоначальную стоимость одной ценной бумаги данного вида.

Пример. У организации по состоянию на 1 июня текущего года на балансе числился остаток акций ОАО «Астра» в количестве 100 шт. по цене 100 руб. за 1 акцию. В июне текущего года организация купила (приход) и продала (расход) несколько пакетов акций ОАО «Астра», которые не котируются на фондовой бирже.

Определим среднюю первоначальную стоимость одной акции в июне текущего года:

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена за ед., руб.	сумма, руб.	кол-во	цена за ед., руб.	сумма, руб.	кол-во	цена за ед., руб.	сумма, руб.
Остаток на 01.06.	100	100	10 000	-			100		
11.06.	50	100	5 000	-			150		
16.06.	60	110	6 600	70			140		
20.06.	80	120	9 600	100			120		
Итого	290	107,59	31 200	170			120	107,59	12910,8

Средняя первоначальная стоимость одной акции в июне составила:
 $31\ 200\ \text{руб.} : 290\ \text{шт.} = 107,59\ \text{руб.}$

Стоимость выбывших акций составила:
 $170\ \text{шт.} \times 107,59\ \text{руб.} = 18\ 290,3\ \text{руб.}$

Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца составила:
 $120\ \text{шт.} \times 107,59\ \text{руб.} = 12\ 910,8\ \text{руб.}$

Оценка стоимости выбывающих ценных бумаг по способу ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последователь их приобретения (поступления), т. е. списываемые ценные бумаги должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг, первых по времени приобретения с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца.

При применении способа ФИФО оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретения ценных бумаг.

При использовании способа ФИФО стоимость выбывших акций по данным приведенной выше таблицы составит:

$100\ \text{шт.} \times 100\ \text{руб.} = 10\ 000\ \text{руб.}$

$50\ \text{шт.} \times 100\ \text{руб.} = 5\ 000\ \text{руб.}$

$20\ \text{шт.} \times 110\ \text{руб.} = 2\ 200\ \text{руб.}$

Итого 170 шт. на сумму 17 200 руб.

Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца составила:

$80\ \text{шт.} \times 120\ \text{руб.} = 9\ 600\ \text{руб.}$

$40\ \text{шт.} \times 110\ \text{руб.} = 4\ 400\ \text{руб.}$

Итого 120 шт. на сумму 14 000 руб.

Для целей налогового учета порядок определения стоимости ценных бумаг при реализации и ином их выбытии отличается от порядка, установленного для целей бухгалтерского учета, и регламентируется ст. 280 гл. 25 НК РФ. Для целей налогового учета при реализации или ином выбытии ценных бумаг организация самостоятельно (в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой) выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

По выбывающим ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, рекомендуется использовать метод ФИФО.

Учет финансовых вложений в ценные бумаги. Как отмечалось выше ценные бумаги в зависимости от вида имущественных прав, удостоверенных ими, подразделяются на долевые, долговые и производные.

Учет долевых ценных бумаг. Долевыми ценными бумагами являются акции других акционерных обществ, приобретенные с целью получения дополнительного дохода или участия в управлении акционерным обществом.

Приобретение акций за плату осуществляется по договорам купли-продажи.

Документами, подтверждающими приобретение акций и переход права собственности на них, служат платежные поручения, выписки банка по текущему или валютному счету, выписки из реестра акций или сами акции.

Бухгалтерский учет движения акций акционерных обществ ведется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Аналитический учет приобретенных акций ведется по каждому акционерному обществу – продавцу акций.

Приобретение акций отражают по дебету счета 58-1 «Паи и акции», а продажу – по кредиту указанного субсчета.

Приобретенные за плату акции принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая формируется на счете 58-1 «Паи и акции» как сумма фактических затрат на их приобретение.

Для учета расчетов с продавцами акций используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Акции, приобретенные за плату, принимаются к учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов

Перечень фактических затрат на приобретение активов в качестве финансовых вложений, в том числе акций, приведен в п. 5.2.

Основными составляющими фактических затрат на приобретение акций за плату является покупная стоимость акций, которая складывается из номинальной стоимости и суммы премии, уплаченной эмитенту, или скидки, пре-

доставленной эмитентом, стоимость услуг инвестиционного консультанта, вознаграждение инвестиционному посреднику (финансовому брокеру).

Акции могут оплачиваться в рублях, иностранных валютах, предоставлением имущества в собственность или пользование акционерного общества. При любой форме оплаты стоимость акций выражается в рублях.

Операции, связанные с перечислением денежных средств в оплату акций, производятся на основании соответствующего договора. При этом на сумму перечисленных затрат по приобретению акций делают запись:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет»

Кредит сч. 52 «Валютный счет».

Акции, не оплаченные полностью, при условии перехода права собственности на них к организации отражаются в учете в полной сумме фактических затрат на их приобретение. При этом делают следующие записи:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет»

– на сумму фактически произведенной оплаты;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на неоплаченную часть суммы.

Таким образом, неоплаченная часть суммы, подлежащей уплате за приобретенные акции, отражается в учете как кредиторская задолженность.

Если при приобретении акций за них произведена предварительная оплата, то до момента перехода прав собственности на них перечисленные продавцу акций суммы отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» как дебиторская задолженность продавца акций записью:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет»

После получения акций и документов, подтверждающих право собственности на них, дебиторская задолженность погашается, а акции принимаются к учету по первоначальной стоимости и отражаются в учете записью:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Приобретенные акции могут храниться как на самом предприятии, так и в депозитариях или банках, которые являются специализированными хранилищами ценных бумаг. Между владельцем акций и депозитарием заключается договор на хранение. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов по ним и перепродажа по поручению владельца. При хранении бланков (сертификатов) акций в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. Начисление расходов по оплате услуг депозитариев отражается в учете как прочие расходы записью:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При хранении акций в кассе организации их записывают в специальном реестре (книге), составляемом в двух экземплярах (для кассира и бухгалтерской службы). В реестре указывают наименование эмитента каждой акции, ее номинальную цену, покупную стоимость, номер и серию, общее количество и дату покупки и продажи.

Акции относят к финансовым вложениям, по которым может определяться текущая рыночная стоимость. Как отмечалось в п. 5.2, для отражения текущей рыночной стоимости акций в отчетности на дату ее составления производят корректировку их оценки на предыдущую отчетную дату. Результаты корректировки отражают на счетах 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Дивиденды, получаемые предприятием по принадлежащим ему акциям, являются для него прочими доходами. Начисление дивидендов по акциям отражается в учете записью:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Сумма на численных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

Поступившие дивиденды отражают в учете записью:

Дебет сч. 51 «Расчетный счет»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам».

Продажа приобретенных акций отражается в учете с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

– на продажную стоимость акций;

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции»

– на балансовую стоимость акций.

Дополнительные расходы по продаже акций учитываются как прочие расходы по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акции. Эту разницу отражают в учете записями:

Дебет сч.91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

–на сумму полученной прибыли;

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

– на сумму полученного убытка.

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Учет долговых ценных бумаг. Долговыми ценными бумагами являются ценные бумаги, выпущенные в связи с долговыми обязательствами. К таким ценным бумагам относятся облигации коммерческих организаций, векселя, государственные и муниципальные ценные бумаги.

Облигация – ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Облигации могут приобретаться на вторичном рынке или при их размещении эмитентом. Эмитентом является организация, производящая эмиссию, т. е. выпуск в обращение ценных бумаг, в том числе облигаций.

Документами, подтверждающими приобретение облигаций и переход права собственности на них, служат платежные поручения, выписки банка по текущему или валютному счету, акты приемки-передачи облигаций или сами облигации.

Учет финансовых вложений организации в облигации осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58- 2 «Долговые ценные бумаги».

Аналитический учет облигаций ведется по каждой организации-продавцу облигаций.

Операции по приобретению облигаций за плату отражаются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги» по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению, например, на брокерские услуги. Для учета расчетов с продавцом облигаций может использоваться счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Операций по приобретению облигаций за плату отражаются в учете следующими записями:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет»

– на сумму денежных средств, перечисленных продавцу в оплату облигаций;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет»

– на сумму денежных средств, перечисленных посреднику за услуги по приобретению облигаций;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму фактических затрат на приобретение принятых на учет облигаций.

Как отмечалось выше облигации относятся к финансовым вложениям, по которым рыночная стоимость не определяется и по которым согласно ПБУ 19/02 разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления по ним причитающегося дохода относить на финансовые результаты в составе прочих доходов и расходов.

Если покупная стоимость облигаций ниже номинальной, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. На сумму причитающегося дохода делают запись:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Одновременно на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящуюся на данный период, делают запись:

Дебет сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Если покупная стоимость приобретенных облигаций выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося дохода производится списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью. На сумму причитающегося дохода делают запись:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы».

Одновременно на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящуюся на данный период, делают запись:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги».

Таким образом, специфика учета финансовых вложений в облигации заключается в том, что независимо от цены, по которой приобретались эти ценные бумаги, к моменту их погашения (выкупа) оценка, в которой они учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги», должна соответствовать номинальной стоимости.

При погашении или продаже облигаций их списывают со счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги» по их стоимости в момент продажи. При этом делают следующие записи:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– на продажную стоимость облигаций;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги»

– на балансовую стоимость облигаций;

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

– на сумму полученной прибыли;

Дебет сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

– на сумму полученного убытка.

Одним из видов долговых ценных бумаг являются финансовые векселя. Оформление операций по приобретению векселей договорами купли-продажи или иными договорами законодательством РФ не предусмотрено. Передача векселя другому лицу осуществляется посредством передаточной надписи (индоссамента). Документами, подтверждающими приобретение векселей и переход права собственности на них, служат платежные поручения, выписки банка по текущему или валютному счету, акты приемки-передачи векселей и сами векселя.

Учет финансовых вложений организации в векселя осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги». При этом рекомендуется в рабочем плане счетов предусмотреть отдельный субсчет второго порядка «Векселя». Аналитическими регистрами по учету финансовых векселей являются книга учета ценных бумаг, ведомость движения векселей, карточка движения векселя и книга регистрации полученных (выданных) векселей.

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 финансовый вексель, как и другие виды финансовых вложений, принимается к учету в сумме фактических затрат.

Бухгалтерские записи по движению финансовых векселей аналогичны записям, отражающим движение облигаций, и имеют следующий вид:

Дебет сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета»

– на первоначальную стоимость приобретенного векселя;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму процентов, начисленных по векселю;

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму средств, полученных от погашения векселя;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»

–на первоначальную стоимость погашенного векселя;

Дебет сч. 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

–на финансовый результат от погашения векселя (прибыль).

Учет вкладов в уставные капиталы других организаций. По действующему законодательству РФ организации вправе осуществлять финансовые вложения в виде вкладов в уставные капиталы других организаций на территории РФ и за ее пределами.

Вклад в уставный (складочный) капитал может быть внесен в денежной форме или путем внесения материальных и иных ценностей, в том числе в виде материалов, объектов основных средств и нематериальных активов.

Первичными документами, подтверждающими финансовые вложения организации в виде вклада в уставный капитал и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражаются денежные средства и оценка имущества, вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал другой организации;

- платежные документы, свидетельствующие о перечислении денежных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации;

- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с передачей имущества в уставный капитал другой организации;

- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов и др.

Доли в уставном (складочном) капитале оплачиваются денежными средствами или имуществом организации по согласованной стоимости, определенной в учредительном договоре. Особенностью приобретения долей в уставном (складочном) капитале (паи) является отсутствие «на руках» инвестора ценной бумаги.

Учет финансовых вложений организации в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции».

Аналитический учет финансовых вложений: в виде вкладов в уставные капиталы других организаций ведется отдельно по всем организациям, участником которых является данная организация.

Для учета расчетов с организацией, которой передаются денежные средства или другое имущество, используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

На основании учредительных документов на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал другой организации производится запись:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи акции».

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Погашение задолженности по вкладу в уставный капитал другой организации отражается в учете по-разному в зависимости от того, какое имущество передается при этом.

Перечисление денежных средств в оплату приобретаемых долей в уставном капитале других организаций отражается записью:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет».

Передача в счет вклада в уставный капитал основных средств или нематериальных активов не признается для целей бухгалтерского учета расходами, поэтому передача названного имущества в качестве вклада в уставный капитал отражается в учете без применения счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н, выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается в бухгалтерском учете записями:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения». субсчет 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму задолженности по вкладу в уставный капитал, равную величине согласованной стоимости;

Дебет сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»

Кредит сч. 01 «Основные средства»

– на сумму первоначальной стоимости передаваемого объекта основных средств;

Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»

– на сумму амортизации, начисленной к моменту передачи объекта основных средств;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»

– на сумму остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму превышения согласованной стоимости над остаточной стоимостью передаваемых основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму превышения остаточной стоимости над согласованной стоимостью передаваемых основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит сч. 10 «Материалы»

– на сумму расходов, связанных с выбытием основных средств (демонтажом, транспортными расходами и др.).

Финансовый результат передачи основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации определяется и отражается в учете в общеустановленном порядке.

Передача нематериальных активов в качестве вноса в уставный капитал другой организации в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет сч. 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму задолженности по вкладу в уставный капитал, равную согласованной стоимости нематериальных активов;

Дебет сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит сч. 04 «Нематериальные активы»

– на сумму амортизации, начисленной к моменту передачи;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 04 «Нематериальные активы»

– на сумму остаточной стоимости передаваемых нематериальных активов и погашения задолженности по вкладу;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму превышения согласованной стоимости над остаточной стоимостью передаваемых нематериальных активов;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму превышения остаточной стоимости над согласованной стоимостью передаваемых нематериальных активов;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму расходов, связанных с выбытием нематериальных активов (пошлина за регистрацию уступки исключительных прав и др.).

Передача материалов в качестве вноса в уставный капитал другой организации в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет сч. 58-1 «Паи и акции»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму задолженности по вкладу в уставный капитал, равную согласованной стоимости материалов;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 10 «Материалы»

– на фактическую себестоимость передаваемых материалов и погашения задолженности по вкладу;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму превышения согласованной стоимости над фактической себестоимостью передаваемых материалов;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму превышения фактической себестоимости над согласованной стоимостью передаваемых материалов;

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму расходов, связанных с выбытием материалов.

Учет вкладов по договору простого товарищества. В соответствии с гражданским законодательством несколько лиц могут объединять свое имущество и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной деятельности, не противоречащей законодательству РФ.

Совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуществляется на основе договора простого товарищества между ее участниками.

Основные принципы совместной деятельности определены ГК РФ и заключаются в следующем:

- вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи;

- вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств;

- внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также полученные в результате совместной деятельности продукция и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором простого товарищества;

- порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется соглашением между ними. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело;

- прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости их вкладов, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей.

Договором простого товарищества определяются:

- участники совместной деятельности;

- размеры денежных и имущественных взносов каждого участника;
- участник, которому поручено ведение общих дел по совместной деятельности;
- порядок распределения между участниками результатов совместной деятельности и др.

Организация учета совместной деятельности регламентируется ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», утвержденным приказом Минфина России от 24.11.2004 г. № 105н.

Согласно ст. 1041 ГК РФ ведение бухгалтерского учета общего имущества и операций по совместной деятельности поручается одному из участников договора простого товарищества.

Участник, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора.

Имущество, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывают на отдельном (обособленном) балансе у участника, которому поручено ведение общих дел.

Данные отдельного (обособленного) баланса в баланс предприятия-участника, ведущего общие дела, не включаются.

Участник, ведущий общие дела, составляет и предоставляет участникам договора о простом товариществе информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором. Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора о простом товариществе осуществляется в порядке, предусмотренном договором.

Каждый участник включает свою долю прибыли, полученную в результате совместной деятельности, в состав прочих доходов при формировании финансовых результатов.

Правила ведения бухгалтерского учета операций, связанных с участием в договоре о совместной деятельности, отдельно для организаций-товарищей и отдельно для организации-товарища, ведущего общие дела, установлены в ПБУ 20/03.

Учет операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, организацией-товарищем. В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 и п.13 ПБУ 20/03 вклады организации-товарища по договору простого товарищества относятся к финансовым вложениям организации-товарища.

Организация-товарищ учитывает наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества». Аналитический учет по субсчету 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» ведется по каждому договору простого товарищества и видам вкладов.

Передача организацией вклада в совместную деятельность должна быть подтверждена документально получающей стороной.

Подтверждением получения взносов по совместной деятельности для участников является авизо об оприходовании имущества участников, веду-

щих общие дела, или первичный учетный документ о получении имущества (копия накладной, квитанция к приходному кассовому ордеру др.).

Предоставление вклада денежными средствами отражается в учете записью:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет».

Поскольку передача имущества в счет вклада по договору простого товарищества не признается для целей бухгалтерского учета расходами, то передача основных средств, нематериальных активов и материалов отражается в учете без использования счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Предоставление вкладов в виде основных средств отражается в учете записями:

Дебет сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

– на сумму первоначальной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада по договору простого товарищества;

Дебет сч. 02 «Амортизация основных средств»

Кредит сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»

– на сумму амортизации, начисленной к моменту передачи объекта основных средств;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

Кредит сч. 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»

– на сумму остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств.

Предоставление вкладов в виде нематериальных активов отражается в учете записями:

Дебет сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит сч. 04 «Нематериальные активы»,

– на сумму амортизации, начисленной по объекту нематериальных активов к моменту передачи;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

Кредит сч. 04 «Нематериальные активы»

– на сумму остаточной стоимости передаваемого объекта нематериальных активов.

Предоставление вкладов в виде материально-производственных запасов отражается в учете записью:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

Кредит сч. 10 «Материалы»

– на фактическую себестоимость передаваемых материалов.

Если балансовая оценка имущественных взносов у участника отличается от оценки, установленной по договору простого товарищества, то полученная разница относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При формировании финансового результата каждая организация-товарищ включает в состав прочих доходов или расходов прибыль или убытки по совместной деятельности, подлежащие получению или распределенные между товарищами.

Прибыль или убытки, полученные в результате совместной деятельности, подлежат распределению пропорционально стоимости вкладов товарищей.

Для учета причитающейся прибыли или убытка организацией-товарищем используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются в учете записью:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуются по дебету счетов учета активов (51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Причитающиеся к возмещению убытки отражаются в учете записью:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Перечисление денежных средств на покрытие убытков отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При прекращении совместной деятельности имущество подлежит возврату каждой организации-товарищу.

Имущество по результатам его раздела отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений, и учитывается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета имущества и денежных средств.

По мере поступления имущества дебетуют счета учета ценностей (объекты основных средств, товары, материалы, денежные средства и пр.) и кредитуют счет 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Учет операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, организацией, ведущей общие дела. При организации бухгалтерского учета организация-товарищ, ведущая общие дела в соответствии с договором простого товарищества, обеспечивает обособленный учет операций по каждому договору простого товарищества и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности.

Для каждого договора простого товарищества должен быть открыт отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора.

Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре, на основании первичных учетных документов об оприходовании имущества.

Денежные или иные имущественные взносы участников договора отражают по дебету счетов учета соответствующих ценностей (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражают в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и др.

Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений, осуществляемых за счет дополнительных взносов участников, ведется в установленном порядке и осуществляется за счет дополнительных перечислений денежных средств товарищей согласно принятым решениям.

В соответствии с ПБУ 20/03 начисление амортизации по амортизируемому имуществу осуществляется в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора простого товарищества.

По окончании отчетного периода полученный финансовый результат – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором.

Выявленный по окончании отчетного периода финансовый результат отражается на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества отражают в учете записями:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

– на сумму дохода, причитающегося участникам договора простого товарищества;

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

Кредит сч. 51 «Расчетный счет»

– на суммы, перечисленные участникам договора простого товарищества;

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

– на сумму убытка, подлежащего возмещению участниками договора простого товарищества;

Дебет сч. 51 «Расчетный счет»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

– на сумму погашения убытка участниками договора простого товарищества.

По окончании или прекращении договора простого товарищества имущество, находящееся в общей собственности товарищей, подлежит разделу и возврату товарищам.

По окончании или прекращении договора товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора. При этом причитающееся каждому товарищу имущество учитывается как погашение его доли участия (вклада) в совместную деятельность.

При возврате имущества товарищам при прекращении договора ПТ в бухгалтерском учете организации, ведущей общие дела, производятся записи по дебету счета 80 «Вклады товарищей» и кредиту счетов учета имущества.

Учет займов, предоставленных другим организациям. Предоставление другим организациям и физическим лицам займов является одним из видов финансовых вложений, рассчитанных на получение дохода в виде процентов по займу.

Организации имеют право предоставлять другим юридическим и физическим лицам денежные и иные займы в соответствии с заключенными договорами займа.

По договору займа организация-заимодавец вправе претендовать на возврат денежных средств или вещей, аналогичных переданным ранее заемщику, и уплату процентов за пользование займом. В то же время договор займа может быть безвозмездным (беспроцентным).

Организация-заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов в размерах и в порядке, определенных договором.

При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте нахождения или месте жительства заимодавца ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

По предоставленным займам текущая рыночная стоимость не определяется, и они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость финансовых вложений в займы определяется как денежное выражение суммы выданного займа.

Организациям разрешается составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы».

Аналитический учет предоставленных займов ведется по заемщикам и срокам возврата займов.

Займы, предоставленные в денежной форме, отражаются в учете записью:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-3 «Предоставленные займы»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета» и др.)

В случае, если по договору займа передаются вещи (имущество), принадлежащие организации-заемщику, их передача отражается в учете записью:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-3 «Предоставленные займы»

Кредит сч. 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.

Дивиденды по предоставленным займам отражаются записями:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму процентов, начисленных по предоставленному займу;

Дебет сч. 51 «Расчетный счет»

Кредит сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– на сумму полученных процентов по займу.

Возврат займов отражают по дебету счетов учета денежных средств и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 58-3 «Предоставленные займы».

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица).

Для целей налогообложения суммы причитающихся штрафных санкций включаются в состав внереализационных доходов заемщика только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

Инвентаризация финансовых вложений. Инвентаризация финансовых вложений осуществляется инвентаризационными комиссиями, которые

создаются в порядке, аналогичном тому, который существует при учете объектов основных средств, материально-производственных запасов и др.

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк, депозитарий, специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Результаты инвентаризации ценных бумаг отражаются в инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности по форме № ИНВ-16. Данная форма применяется для отражения результатов инвентаризаций фактического наличия ценных бумаг и выявления количественных расхождений их с учетными данными.

Опись, составляется в двух экземплярах, подписывается ответственным лицом инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. Один экземпляр описи передается в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица, которое принимает ценные бумаги на ответственное хранение.

До начала инвентаризации от каждого материально ответственного лица или группы лиц, отвечающих за сохранность ценных бумаг, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть инвентаризационной описи.

При смене материально ответственных лиц опись составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, принявшему ценные бумаги, второй экземпляр – материально-

ответственному лицу, сдавшему ценные бумаги, третий экземпляр – в бухгалтерию.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходятся по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Отражение финансовых вложений в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и о последствиях изменения способов оценки;

- о стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и о финансовых вложениях, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;

- о разнице между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой соответствующих финансовых вложений;

- по долговым ценным бумагам – о разнице между их стоимостью в течение их срока обращения;

- о стоимости и видах ценных бумаг и иных финансовых вложениях, обремененных залогом и переданных другим организациям и лицам;

- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам – данные об их оценке по дисконтированной стоимости, величине данной стоимости, способах дисконтирования;

- о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году и признанного операционным доходом отчетного периода, сумм, использованных в отчетном году.

Таким образом, организация осуществляет финансовые вложения с целью получения дополнительного дохода. Их учет осуществляется в соответствии с ПБУ 19/02.

Финансовые вложения принимаются на учет в оценке по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость финансовых вложений определяется по-разному в зависимости от порядка их приобретения или поступления. Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться, в связи с чем производится их последующая оценка.

Кроме того, по установленным правилам предусмотрена оценка финансовых вложений при их выбытии. Согласно действующему порядку финансовые вложения учитывают по их видам таким как вложения в ценные бумаги, вклады в уставный капитал других организаций, вклады по договору простого товарищества, займы, предоставленные другим организациям.

В установленные организацией сроки проводится инвентаризация финансовых вложений, результаты которой оформляются документально и отражаются в учете.

11 УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

11.1 Понятие и виды кредитов и займов

В условиях рынка формирование оборотных активов, приобретение внеоборотных активов только за счет собственных источников (уставного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли) не представляется возможным. Организация для формирования хозяйственных средств может помимо собственных источников привлекать заемные средства в виде кредитов банка, займов от юридических и физических лиц.

Кредит в широком смысле – это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

В зависимости от состава участников сделки различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы).

Банковский кредит – это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов.

Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организации (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило, на срок до одного года.

Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Заемные отношения между банком и клиентом по банковскому кредиту оформляются кредитным договором.

В соответствии со ст. 819 ГК РФ по кредитному договору банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) организации (заемщику) в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее. Таким образом, кредиторами по кредитному договору могут быть только банки и другие кредитные организации, имеющие соответствующую лицензию ЦБ РФ.

Предметом кредитного договора могут быть только денежные средства. При этом денежные средства могут быть предоставлены организации только в безналичной форме.

Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность кредитного договора.

Для заключения кредитного договора и получения кредита организация должна представить в банк заявление на получение кредита, к которому прилагаются необходимые документы в зависимости от характера кредитной операции (учредительные документы, баланс организации, технико-экономическое обоснование потребности в кредите, бизнес-план и др.). В случае согласия банка на выдачу кредита организация составляет кредитный договор по установленной банком форме.

В кредитном договоре указывается объект кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки особые условия обеспечения возврата кредита, права, обязанности и ответственность сторон, проценты за пользование кредитом, порядок и сроки их уплаты и т. п.

Объектами кредитования могут быть любые потребности в финансовых ресурсах. Кредит может быть получен на приобретение материально-производственных запасов, на восполнение недостатка собственных оборотных средств, на погашение задолженности по заработной плате, на осуществление инвестиционных вложений. Гарантом возвратности кредита является его обеспечение. В роли обеспечения кредита может выступать любое имущество – недвижимость, ценные бумаги, товары, поручительство, банковская гарантия, страхование кредитного риска.

Кредитор вправе отказаться от предоставления заемщику предусмотренного кредитным договором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что предоставленная заемщику сумма не будет возвращена в срок.

Заемщик вправе отказаться от получения кредита полностью или частично, уведомив об этом кредитора до установленного договором срока его предоставления, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или кредитным договором.

Заемные средства могут быть привлечены не только путем получения кредита, но и путем получения займа у других организаций. В этом случае заемные отношения между организациями оформляются договором займа.

В соответствии со ст. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Таким образом, предметом договора займа могут быть денежные средства и/или вещи, определенные родовыми признаками.

Договор займа заключается в письменной форме в случаях, когда займодавцем является юридическое лицо. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или вещей заемщику. Договоры займа могут быть процентными или беспроцентными. Заемщик обязан возвратить займо-

давцу полученную сумму в срок и в порядке, предусмотренном договором займа. Если срок возвращения займа не определен договором, сумма займа должна быть возвращена займодавцу в течение 30 дней со дня предъявления займодавцем требования об этом.

В соответствии со ст. 816 ГК РФ договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций.

В соответствии со ст. 815 ГК РФ заемные отношения по соглашению сторон могут быть оформлены путем выдачи векселя.

В соответствии со ст. 822 ГК РФ сторонами может быть заключен договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками (товарный кредит).

В соответствии со ст. 823 ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (коммерческий кредит). Таким образом, организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выпуска и продажи облигаций, выдачи векселей (выданные заемные обязательства).

11.2 Учет кредитов и займов

Учет основного долга по кредитам и займам. Порядок учета обязательств организаций по полученным займам, кредитам и выданным заемным обязательствам определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утв. приказом Минфина России от 02.06.2008 г. № 107н.

Согласно ПБУ 15/2008 учету подлежит:

- основная сумма обязательства по полученному от займодавца займу или кредиту.
- расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам.

Задолженность организации-заемщика займодавцу по полученным займам и кредитам в зависимости от срока, на который получены займы или кредиты в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную.

Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не превышает 12 месяцев.

Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета учет краткосрочных кредитов и займов, полученных организацией, ведется на пассивном счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». Учет долгосрочных креди-

тов и займов, полученных организацией, ведется на пассивном счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные заемные обязательства, должен вестись по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим займодавцам.

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.

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Запись на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» делается в момент получения денежных средств или других вещей.

Суммы полученных организацией кредитов и займов отражаются в учете на основании данных приходных кассовых ордеров, банковских выписок, приходных накладных и других первичных документов записью:

Дебет сч. 51 «Расчетные счета», сч. 52 «Валютные счета», сч. 50 «Касса»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Долгосрочные кредиты и займы организация согласно учетной политике может:

- учитывать как долгосрочную задолженность на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» до истечения срока договора;
- осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную в момент, когда до возврата основного долга по кредиту или займу согласно условиям договора остается 365 дней. Такой порядок позволяет правильно отражать в отчетности краткосрочные обязательства организации и правильно определять ее платежеспособность.

В бухгалтерском учете операция по переводу долгосрочной задолженности в краткосрочную отражается записью:

Дебет сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

В зависимости от своевременности погашения различают задолженность по кредитам и займам срочную и просроченную.

Срочной задолженностью считается задолженность по полученным кредитам и займам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен в установленном порядке.

Просроченной задолженностью считается задолженность по просроченным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация-заемщик по истечении срока платежа обязана перевести срочную задолженности в просроченную.

Перевод срочной задолженности в просроченную производится в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа или кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Информация о размещенных заемных обязательствах (обеспеченных векселями или облигациями) учитывается на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» обособленно.

Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи:

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

– на сумму, полученную за размещенные облигации;

Кредит сч. 66 «Расчеты по кратко срочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

– на номинальную стоимость размещенных облигаций;

Кредит сч. 98 «Доходы будущих периодов»

– на сумму превышения цены размещения над номинальной стоимостью.

Сумма, отнесенная на счет 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на прочие доходы записью:

Дебет сч. 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Возврат организацией-заемщиком полученного от займодавца кредита или займа, включая размещенные заемные обязательства, отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

При погашении кредитов или займов на суммы погашаемых кредитов, займов делается запись:

Дебет сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами

Кредит сч. 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

В соответствии с НК РФ операции по получению и погашению займов и кредитов, иных аналогичных средств независимо от формы оформления заимствования не облагаются налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Учет расходов по займам и кредитам. ПБУ 15/2008 устанавливает закрытый перечень расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам.

В этот перечень входят:

- проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору);
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Основной составляющей затрат, связанных с получением и использованием займов и кредитов, являются проценты, причитающиеся к оплате по полученным займам и кредитам.

Учет процентов, причитающихся к оплате по полученным займам и кредитам. Размер процентов по полученным займам и кредитам и порядок их начисления определяется условиями договора. При отсутствии в договоре условия о размере процентов они определяются по ставке рефинансирования ЦБ РФ на день уплаты заемщиком суммы долга или его части. ГК РФ предусматривает ежемесячную уплату процентов до дня возврата основной суммы долга. Условиями договора кредита или займа может быть предусмотрено досрочное начисление процентов или единовременное начисление процентов в конце срока кредита или займа.

В бухгалтерском балансе сумма начисленных и причитающихся к уплате процентов отражается в составе соответствующей кредиторской задолженности.

Порядок отражения процентов на счетах бухгалтерского учета зависит от целей, на которые получены заемные средства.

Цели получения и использования кредитов и займов в соответствии с ПБУ 15/2008 подразделяются на две группы:

- для приобретения, сооружения и изготовления инвестиционного актива;
- для иных отличных от названных целей.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов в зависимости от времени их начисления и уплаты. Во всех остальных случаях они признаются прочими расходами.

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.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Проценты, подлежащие включению в состав прочих расходов, отражаются на счетах бухгалтерского учета записью:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Пример. Организация получила в банке краткосрочный кредит в сумме 100 000 руб. под 20 % годовых на период с 1 сентября 2013 г. по 31 октября 2013 г. Проценты банку согласно договору начисляются и уплачиваются ежемесячно. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражена кредиторская задолженность по полученному краткосрочному кредиту в сумме фактически поступивших на расчетный счет денежных средств	51	66	100 000
2	Начислены проценты за пользование кредитом в сентябре	91/2	66	1 667
3	Перечислены проценты банку за сентябрь	66	51	1 667
4	Начислены проценты за пользование кредитом в октябре	91/2	66	1 667
5	Перечислены проценты банку за октябрь	66	51	1 667
6	Возвращена банку основная сумма долга по кредиту	66	51	100 000

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлени-

ем инвестиционного актива включаются в стоимость инвестиционного актива при выполнении следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

- начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

При соблюдении этих условий проценты, начисленные по полученным кредитам и займам отражаются в учете записью:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива начиная с момента фактического начала работ по созданию инвестиционного актива. Фактическое начало работ по созданию инвестиционного актива – это начало работ, связанных с физическим созданием актива, а также административные, технические работы.

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов организации записью:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

ПБУ 15/2008 установлено, что не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа ме-

сяца, за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

С первого числа месяца, следующего за месяцем принятия инвестиционного актива к бухгалтерскому учету, проценты по займам и кредитам учитываются как прочие расходы организации записью:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. . 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

В случае, если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

Пример. Организация 1 февраля 2013 г. получила кредит на 10 месяцев на строительство офисного здания в сумме 400 000 руб. Ежемесячно начисляются и уплачиваются проценты по ставке 20 % годовых. Стоимость работ по строительству составила 1 180 000 руб. Строительство начато в феврале 2013 г. В период с мая по апрель строительство было приостановлено. Работы были возобновлены в августе 2013 г. Объект введен в эксплуатацию и принят на учет в октябре 2013 г. Кредит погашен 30 ноября 2013 г. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	01.02.13. Отражена задолженность по краткосрочному кредиту, полученному на строительство объекта ОС	51	66	400 000
2	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за февраль (400 000 x 20% : 12 мес.)	08/3	66	6 667
3	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за февраль	66	51	6 667
4	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за март и апрель	08/3	66	13 334
5	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за март и апрель	66	51	13 334
6	Начислены проценты за пользование краткосрочным	91/2	66	20 001

	кредитом за май, июнь и июль			
7	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за май, июнь и июль	66	51	20 001
8	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за август, сентябрь и октябрь	08/3	66	20 001
9	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за август, сентябрь и октябрь	66	51	20 001
10	В октябре принят к оплате счет подрядчика за выполненные работы по строительству (без учета НДС)	08/3	60	1 000 000
11	Отражена сумма НДС, предъявленная подрядной организацией по выполненным СМР	19	60	180 000
12	Произведена оплата выполненных СМР	60	51	1 180 000
13	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости (включая проценты по кредиту, начисленные до момента принятия объекта ОС к учету (1 000 000 + 6667 x 5))	01	08/3	1 033 335
14	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту ОС	68	19	180 000
15	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за ноябрь	91/2	66	6 667
16	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за ноябрь	66	51	6 667
17	Погашена задолженность по краткосрочному кредиту	66	51	400 000

Учет затрат по выданным векселям и размещенным облигациям. В соответствии с п.15 ПБУ 15/2008 проценты по причитающемуся к оплате

векселю отражаются организацией-векселедателем обособлено от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Проценты, начисленные 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.

При первом способе проценты по причитающемуся к оплате векселю сразу же после их начисления могут быть включены в состав прочих расходов записью:

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Вексельные суммы»

При втором способе в целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся заимодавцу процентов по выданным векселям в состав прочих расходов организация-векселедатель может предварительно учитывать их как расходы будущих периодов. В этом случае на счетах делают записи:

Дебет сч. 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Вексельные суммы» – на сумму процентов или дисконта по выданному векселю.

Затем равномерно ежемесячно в течение всего срока обращения векселя

Дебет сч. 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 97 «Расходы будущих периодов» на часть процентов или дисконта, приходящуюся на месяц.

Пример. Организация-займодавец на основании договора займа выдает организации-заемщику заем на сумму 150 000 руб. сроком на 2 месяца (с 1 сентября 2013 г. по 31 октября 2013 г. – срок обращения векселя 61 день). В обеспечение займа организация-заемщик выдает организации-займодавцу вексель номинальной стоимостью 170 000 руб. Проценты по векселю составляют 20 000 руб. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражена кредиторская задолженность по полученному краткосрочному займу (в сумме фактически поступивших денежных средств)	51	66	150 000
2	Выдан вексель в обеспечение займа	66	66 субсчет «Вексельные займы»	150 000
3	Учтены в составе расходов будущих периодов процен-	97	66 субсчет «Вексельные	20 000

	ты по выданному векселю		займы»	
4	Отнесена в состав прочих расходов часть процентов (списание процентов производится равномерно в течение всего срока обращения векселя) (за 1-й месяц - 20 000 руб. : 61 день x 30 дней = 9836 руб.)	91/2	97	9 836
5	Отнесена в состав прочих расходов часть дисконта (за 2-й месяц - 20 000 руб.: : 61 день x 31 день = 10164 руб.).	91/2	97	10 164
6	Произведена оплата векселя, выданного в обеспечение займа	66 субсчет «Вексельные займы»	51	170 000

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации отражаются организацией-эмитентом обособлено от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Для облигаций, аналогично векселям, предусматриваются два способа включения процентов или дисконта в состав прочих расходов.

При первом способе проценты или дисконт могут быть сразу же включены в состав прочих расходов. При втором способе в целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся к уплате займодавцу процентов или дисконта по проданным облигациям в состав прочих расходов организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

Отчетность по кредитам и займам. ПБУ 15/2008 определено, что в бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
- о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;
- о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;
- о сроках погашения займов (кредитов);
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;

- о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Информация об остатках краткосрочной и долгосрочной кредиторской задолженности по полученным заемным средствам на начало и конец отчетного периода приводится также в приложении к бухгалтерскому балансу (приложение № 5) по строкам «Кредиты», «Займы».

Таким образом, в условиях рынка организация для формирования хозяйственных средств может помимо собственных источников привлекать заемные средства в виде кредитов банка, займов от юридических и физических лиц.

Заемные отношения между банком и клиентом по банковскому кредиту оформляются кредитным договором. При получении займа у других организаций заемные отношения между организациями оформляются договором займа. Договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций. По соглашению сторон заемные отношения могут быть оформлены путем выдачи векселя.

Порядок учета обязательств организаций по полученным займам, кредитам и выданным заемным обязательствам определен ПБУ 15/2008. Согласно ПБУ 15/2008 учету подлежит основная сумма долга (задолженность) по полученному от займодавца займу или кредиту и затраты, связанные с использованием заемных средств.

Краткосрочную и долгосрочную, срочную и просроченную задолженность по кредитам и займам учитывают отдельно.

Размер процентов по полученным займам и кредитам и порядок их начисления определяются условиями договора. Порядок отражения процентов на счетах бухгалтерского учета зависит от целей, на которые получены заемные средства.

Порядок отражения в учете процентов или дисконта по причитающимся к оплате векселям и дополнительных затрат, производимых заемщиком в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств, организация определяет самостоятельно и отражает в своей учетной политике.

12 УЧЕТ КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

12.1 Понятие собственного капитала

Источниками формирования имущества организации являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал).

Собственный капитал организации состоит из:

- уставного капитала;
- добавочного капитала;
- резервного капитала;
- нераспределенной прибыли;
- средств целевого финансирования.

Первоначальным элементом собственного капитала является уставный капитал, который представляет собой сумму вкладов, инвестируемых собственниками для осуществления уставной деятельности создаваемой организацией. Величина уставного капитала характеризует объем средств, с которого организация начинает свою деятельность, определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов.

Остальные элементы собственного капитала формируются за счет конечного результата финансово-хозяйственной деятельности организации в течение всего периода ее функционирования.

Величина собственного капитала характеризует, в какой степени деятельность организации финансируется независимо от ее кредиторов (займодавцев).

При определении финансового положения организации капитал организации определяют как разницу между ее активами и обязательствами.

12.2 Учет собственного капитала

Учет уставного капитала. Важнейшей составляющей собственного капитала является уставный капитал.

В обобщенном виде уставный капитал – это величина средств, вложенных собственниками (учредителями, участниками) организации при ее создании и зафиксированная в ее учредительных документах.

Учредителями (участниками) организации могут быть юридические и/или физические лица.

Порядок формирования уставного капитала регламентируется законодательными актами и учредительными документами.

В соответствии с действующим законодательством РФ и в зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал может иметь форму:

- складочного капитала – в полном товариществе и товариществе на вере;
- паевого фонда – в производственных кооперативах;

- уставного фонда – в государственных и муниципальных унитарных предприятиях;

- уставного капитала – в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью.

Складочный капитал – это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Паевой фонд – это совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также стоимость имущества, приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий – это совокупность выделенных государством или муниципальным органом внеоборотных и оборотных активов.

Уставный капитал акционерного общества и общества с ограниченной ответственностью – это совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Для целей бухгалтерского учета в организации, прошедшей государственную регистрацию, все указанные понятия сводятся к понятию «уставный капитал», содержанием которого является сумма вкладов первоначально инвестированных собственниками (участниками, учредителями) в имущество организации.

Учет и обобщение информации о состоянии и движении уставного и складочного капитала, уставного и паевого фонда организации ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал».

Сальдо по счету должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

Записи на счете 80 «Уставный капитал» делаются после государственной регистрации организации, а также при регистрации изменений, вносимых в учредительные документы в связи с увеличением или уменьшением уставного капитала.

Порядок регистрации юридических лиц при их создании, порядок регистрации изменений, вносимых в учредительные документы организаций, и др. регламентируется Федеральным законом от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет уставного капитала в ОАО следует организовать так, чтобы можно было получать сведения о каждом участнике, степени кон-

центрации в их руках капитала, диверсификации акций по географическим регионам. В качестве информационной базы учета может использоваться реестр акционеров.

Основанием для ведения аналитического и синтетического учета к счету 80 «Уставной капитал» являются учредительные документы, изменения и дополнения к ним, отчеты о выпусках акций.

Расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный капитал учитываются на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю (участнику).

Учет уставного капитала акционерного общества. Акционерным обществом (АО) признается коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязательственные права участников общества (акционеров) по отношению к обществу.

При учреждении акционерного общества его акции размещаются среди учредителей, которыми являются физические и юридические лица, принявшие решение об учреждении общества.

Решение об учреждении акционерного общества принимается учредительным собранием. В случае учреждения акционерного общества одним лицом решение об его учреждении принимается этим лицом единолично.

Акционерные общества (АО) могут быть открытыми или закрытыми, что отражается в их уставах.

Открытым АО признается общество, акции которого распределяются среди неограниченного круга лиц путем открытой подписки на выпускаемые акции или путем их свободной продажи в порядке, установленном законодательством РФ. Открытое общество вправе проводить закрытую подписку на выпускаемые им акции, за исключением случаев, когда возможность проведения закрытой подписки ограничена уставом общества или требованиями правовых актов РФ. Число акционеров открытого общества не ограничено.

Закрытым АО признается общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного, заранее определенного круга лиц. Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц. Число акционеров закрытого общества не должно превышать 50.

Формирование уставного капитала акционерных обществ осуществляется в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ, Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой.

Общество размещает обыкновенные акции и вправе размещать один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25 % от уставного капитала общества.

Законодательно установлено, что все акции общества являются именными ценными бумагами. Акции, являясь именными эмиссионными ценными бумагами, могут выпускаться только в бездокументарной форме, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Минимальная величина уставного капитала открытого АО должна составлять не менее 100 000 руб., а закрытого АО – не менее 10 000 руб.

Если не выполняется требование о минимальном размере уставного капитала, организация должна быть либо ликвидирована, либо преобразована: ОАО в ЗАО или ООО, а ЗАО – в производственный кооператив.

При учреждении общества все его акции должны быть размещены среди учредителей.

Размещение акций при учреждении общества осуществляется путем их приобретения учредителями или распределения среди учредителей этого общества. Оплата акций общества при его учреждении производится его учредителями по цене не ниже номинальной стоимости этих акций.

Уставный капитал акционерного общества, зафиксированный в учредительных документах, к моменту государственной регистрации общества должен быть оплачен не менее чем на 50 %, а оставшаяся часть – в течение года после государственной регистрации. До оплаты 50 % акций акционерного общества, распределенных среди его учредителей, общество не вправе совершать сделки, не связанные с учреждением общества.

Оплата акционерами стоимости выкупаемых акций по действующему законодательству может быть произведена денежными средствами в рублях и в иностранной валюте и/или другим имуществом, принадлежащим им на праве собственности (путем внесения материалов, объектов основных средств, нематериальных активов и имущественных прав).

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями и утверждается решением общего собрания учредителей (участников), принимаемым единогласно.

При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества независимо от его стоимости, обязательно должен привлекаться независимый оценщик (если иное не установлено федеральным законом). Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

В акционерных обществах для получения информации по стадиям формирования капитала к счету 80 «Уставный капитал» целесообразно открывать следующие субсчета:

- 80-1 «Объявленный капитал» – для учета акций на момент регистрации;
- 80-2 «Подписной капитал» – для учета акций, по которым произведена подписка;
- 80-3 «Оплаченный капитал» – для учета средств, внесенных участниками, и стоимости реализованных в свободной продаже акций
- 80-4 «Изъятый капитал» – для учета стоимости собственных акций, изъятых из обращения путем выкупа у акционеров.

В этом случае на дату государственной регистрации ОАО на величину объявленного уставного капитала в сумме, равной номинальной стоимости размещенных акций делается бухгалтерская запись:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-1 «Объявленный капитал»;

После распределения акций между акционерами на основании реестра акционеров величина подписного капитала отражается в учете записью:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-1 «Объявленный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-2 «Подписной капитал»

Величина оплаченного капитала отражается в учете записью:

Дебет сч. 80-2 «Подписной капитал»

Кредит сч. 80-3 «Оплаченный капитал».

Имущество, поступившее в качестве вклада, принимается к учету в оценке, согласованной учредителями и советом директоров общества, или осуществляемой независимым оценщиком (аудитором) (экспертное заключение или оценочный акт), и отражается в учете бухгалтерской записью;

Дебет сч. 50 «Касса»

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Дебет сч. 52 «Валютные счета»

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет сч. 10 «Материалы»

Дебет сч. 41 «Товары»

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

При этом сальдо субсчета 80-2 «Подписной капитал» показывает неоплаченную часть уставного капитала, а сальдо субсчета 80-3 «Оплаченный капитал» – оплаченную часть уставного капитала. После оплаты всех размещенных акций субсчет 80-2 «Подписной капитал» закрывается, а субсчет 80-

3 «Оплаченный капитал» имеет сальдо, равное величине уставного капитала согласно учредительным документам.

Акционерное общество является состоявшимся, если по истечении года с момента регистрации имеется равенство сумм, учтенных на субсчете «Подписной капитал», суммам, учтенным на субсчете «Оплаченный капитал».

Если денежные средства, поступившие за акции, или денежная оценка имущества, поступившего в оплату акций, превышают их номинальную стоимость, то разница «эмиссионный доход» относится на увеличение добавочного капитала записью:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал».

Дебетовое сальдо по счету 75 «Расчеты с учредителями» означает наличие за акционерами дебиторской задолженности, возникшей вследствие невнесения полной суммы произведенной подписки на акции.

В случае неполной оплаты акций в течение установленного срока право собственности на акции, цена размещения которых соответствует непоплаченной сумме, переходит к обществу. Акции, право собственности на которые перешло к обществу, не предоставляют права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы обществом не позднее одного года после их приобретения, в противном случае общество должно принять решение об уменьшении уставного капитала.

Если в учреждении акционерного общества участвуют иностранные лица, оплата акций может производиться в иностранной валюте.

В этих случаях при формировании уставного капитала могут возникать курсовые разницы.

Порядок учета курсовой разницы, возникающей при формировании уставного капитала организации, определен нормами ПБУ 3/2006.

Курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ России на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается в учете записями:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал»

– на величину положительной курсовой разницы;

Дебет сч. 83 «Добавочный капитал».

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на величину отрицательной курсовой разницы.

В процессе деятельности акционерного общества его уставный капитал может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Изменение уставного капитала может осуществляться по решению акционеров, а также в предусмотренных законодательством случаях. Любое изменение уставного капитала принимается на общем собрании акционеров и отражается в бухгалтерском учете только после государственной регистрации изменений в уставном капитале.

В акционерных обществах увеличение уставного капитала может осуществляться путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций принимается общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, если в соответствии с уставом общества ему предоставлено право принимать такое решение. При этом количество размещаемых акций не должно превышать количества уже объявленных акций, зафиксированных в уставе.

После регистрации решения о выпуске акций общество начинает их размещать. По окончании срока размещения утверждается отчет о его итогах. После этого принимается решение об увеличении уставного капитала на сумму размещенных акций и внесении соответствующих изменений в устав. Акции оплачиваются по рыночной стоимости, но не ниже номинала. Исключение из этого порядка возможно только в двух случаях:

При размещении дополнительных обыкновенных акций среди собственных акционеров, уже владеющих такими акциями. Они могут приобрести их на преимущественных правах по цене ниже рыночной, но не более чем на 10 %;

При размещении дополнительных акций с участием посредника. Цена размещения может быть ниже их рыночной стоимости на размер посреднического вознаграждения.

Срок оплаты акций второй и последующих эмиссий не может превышать одного года с момента размещения акций. Акционерное общество самостоятельно определяет форму оплаты акций: деньгами, ценными бумагами, имущественными и иными правами.

При приобретении дополнительных акций, оплачиваемых денежными средствами, должно быть внесено не менее 25 % номинала, а за акции, которые оплачиваются неденежными средствами, 100 %.

Дополнительные акции размещаются различными способами: среди своих акционеров, путем подписки, путем конвертации в них других ценных бумаг.

Увеличение уставного капитала путем размещения дополнительных акций, в результате которого были привлечены сторонние инвестиции, отражается в учете записью:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-1 «Объявленный капитал»

– на сумму зарегистрированной дополнительной эмиссии акций.

Одновременно на сумму подписки акционеров на акции делается запись:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-1 «Объявленный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-2 «Подписной капитал»;

При получении денежных средств или имущества за акции делается запись:

Дебет сч. 50 «Касса»

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Дебет сч. 52 «Валютные счета»

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет сч. 10 «Материалы»

Дебет сч. 41 «Товары»

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Поступление денежных средств или имущества в части, превышающей номинальную стоимость оплаченных акций (эмиссионный доход), отражается в учете записью:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал».

На сумму оплаченных акций делается запись:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-2 «Подписной капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал».

При размещении дополнительных акций путем распределения среди собственных акционеров могут быть использованы:

- эмиссионный доход, полученный от продажи собственных акций по цене выше их номинальной стоимости;

- средства добавочного капитала от переоценки основных средств;

- нераспределенная прибыль.

В этих случаях уставный капитал увеличивается за счет внутренних источников акционерного общества, поэтому акционеры не оплачивают дополнительно выпущенные акции, распределенные между ними. При этом записи на счетах будут иметь следующий вид:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал»

– на сумму увеличения уставного капитала;

Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на сумму собственных средств, направленных на увеличение уставного капитала.

Как отмечалось, одним из направлений увеличения уставного капитала является конвертация акций в акции с большей номинальной стоимостью. Конвертироваться могут как все размещенные акции, так и акции определенных категорий (типов). Однако в процессе конвертации акции не могут переходить в акции другого типа, сохраняют прежнюю категорию. Номинальная стоимость всех акций одного типа должна быть увеличена одинаково.

В соответствии со стандартом эмиссии при учреждении акционерных обществ, дополнительных акций, облигаций увеличение уставного капитала путем конвертации размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью возможно только за счет внутренних источников ОАО.

Записи в учете, отражающие увеличение уставного капитала, делают после внесения изменений в устав общества и регистрации решения о размещении акций, в которые осуществляется конвертация.

Рассмотрим порядок увеличения уставного капитала за счет изменения номинальной стоимости акций на примере.

Пример. Уставный капитал ОАО при его учреждении сформирован путем выпуска акций номинальной стоимостью 500 руб. за акцию в количестве 1000 шт.

Собрание акционеров ОАО в марте принимает решение об изменении уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций за счет средств, полученных от переоценок основных фондов. Размер добавочного капитала, образовавшегося в результате проведенных переоценок и направленного на увеличение Уставного капитала, составляет 50 000 руб.

Номинальная стоимость одной акции увеличивается до 550 руб. (500 руб. + 50 000 руб. : 1000 шт.). Отчет ОАО об итогах выпуска 1000 шт. акций номиналом 550 руб. за акцию зарегистрирован в мае. В этом же месяце в устав внесены изменения, отражающие увеличение уставного капитала и номинальной стоимости акций. Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Отражено увеличение номинальной стоимости акций	75/1	80/3	50 000
2	Отражено использование	83	75/1	50 000

	добавочного капитала на увеличение уставного капитала			
--	---	--	--	--

Увеличение уставного капитала возможно за счет доходов (дивидендов) акционеров на основе решения общего собрания акционеров. В этом случае сначала на счетах бухгалтерского учета отражают начисление дохода (дивидендов) участникам и удержание с начисленных сумм налога на доходы, а затем увеличение уставного капитала за счет причитающихся участникам сумм:

– начисление дивидендов:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

или Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– удержание налога на доходы:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»,

или Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

– увеличение уставного капитала после регистрации изменений в уставе АО:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал»;

– погашение задолженности по вкладам в уставный капитал за счет причитающихся участникам сумм:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов»,

или Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Акционерное общество может уменьшать уставный капитал. Решение об уменьшении уставного капитала общества должно быть принято общим собранием акционеров. Акционерное общество должно в письменной форме уведомить своих кредиторов об этом решении в срок не позднее 30 дней после принятия решения.

Общество не вправе уменьшать уставный капитал, если в результате этого его размер станет меньше минимального, определяемого в соответствии с законодательством на дату регистрации соответствующих изменений в уставе.

Уменьшение уставного капитала может осуществляться и по желанию самого общества, и в соответствии с требованиями законодательства.

По желанию самого акционерного общества его уставный капитал может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем приобретения части акций у акционеров в целях сокращения их общего количества.

Уменьшение уставного капитала общества путем приобретения и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена уставом общества.

Общество не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения части размещенных акций в целях сокращения их общего количества, если номинальная стоимость акций, оставшихся в обращении, станет ниже минимального размера уставного капитала, предусмотренного законодательством РФ.

Уменьшение номинальной стоимости акций после государственной регистрации изменений учредительных документов отражается в учете бухгалтерской записью:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

При уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций сумма, на которую уменьшается уставный капитал, как правило, направляется на погашение убытка или на увеличение нераспределенной прибыли. В бухгалтерском учете при этом делается запись:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По решению общего собрания сумма, на которую уменьшается уставный капитал, может быть выплачена собственникам. В этом случае выплата собственникам причитающейся суммы отражается в учете записью:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 50 «Касса»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета» и др.

Акционерные общества могут выкупать у акционеров собственные акции с целью их дальнейшей перепродажи или аннулирования.

Для учета акций, выкупленных у акционеров, используется счет 81 «Собственные акции (доли)»

В бухгалтерской отчетности стоимость выкупленных акций показывается в балансе в круглых скобках как отрицательная (вычитаемая) величина и соответственно уменьшает показатель собственного капитала АО.

Приобретение и реализация акционерными обществами собственных акций отражается в учете в сумме фактических затрат и доходов независимо от их номинальной стоимости.

Выкуп акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет сч. 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит сч. 50 «Расчетные счета»

Кредит сч. 50 «Касса»

– на сумму денежных средств, выданных акционерам за выкупаемые собственные акции.

Одновременно на величину изъятого капитала (стоимость выкупленных акций по номиналу) делается запись:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-4 «Изъятый капитал»

При аннулировании акций в бухгалтерском учете отражается уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных акций:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-4 «Изъятый капитал»

Кредит сч. 81 «Собственные акции (доли)».

Уменьшение уставного капитала отражается в учете только после государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы.

Если акции были выкуплены по ценам выше (ниже) их номинальной стоимости, то возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится на финансовый результат в качестве прочих доходов или расходов. В учете при этом составляются записи:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 81 «Собственные акции (доли)»

– на сумму превышения фактических затрат на приобретение над номинальной стоимостью выкупленных и аннулированных акций;

Дебет сч. 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму превышения номинальной стоимости над суммой фактических затрат на приобретение выкупленных и аннулированных акций (долей).

Пример. Уставный капитал акционерного общества в сумме 300 000 руб. состоит из 300 акций номинальной стоимостью 1000руб. Общим собранием акционеров принимается решение об уменьшении уставного капитала путем сокращения количества размещенных акций. Выкуплено 20 акций по рыночной цене 1100 руб. за акцию. Акции аннулированы. Изменение уставного капитала зарегистрировано в установленном порядке.

В бухгалтерском учете выкуп акций и уменьшение уставного капитала отражается следующими записями:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров (20 шт. х 1 100	81	50	22 000

	руб.)			
2	Отражено уменьшение уставного капитала акционерного общества за счет аннулирования выкупленных собственных акций (20 шт. х 1 000 руб.)	80	81	20 000
3	Списана отрицательная разница между номинальной стоимостью выкупленных акций и фактическими затратами на их выкуп (22 000 руб.— 20 000 руб.)	91/2	81	2 000

Совет директоров акционерного общества может принять решение о приобретении акций у своих акционеров для их реализации. Такое решение не может быть принято, если в результате выкупа стоимость акций, оставшихся в обращении, составит менее 90 % уставного капитала общества.

Выкупленные акции должны быть реализованы в течение одного года после их приобретения. В противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала и аннулировать эти акции. Если же общее собрание акционеров не хочет уменьшать уставный капитал, то следует принять решение об увеличении номинальной стоимости акций, находящихся в обращении. При выкупе акций с целью их дальнейшей реализации в учете делаются следующие записи:

Дебет сч. 81 «Собственные акции»

Кредит сч. 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета»

– на сумму фактических затрат по выкупу собственных акций;

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-4 «Изъятый капитал»

– на изменение в структуре уставного капитала;

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму выручки от продажи собственных акций;

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-4 «Изъятый капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал»

– на изменение структуры уставного капитала;

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит сч. 81 «Собственные акции (доли)»

– на списание стоимости проданных акций;

Дебет сч, 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки»

– на сумму прибыли, полученной от продажи акций.

Как отмечалось, уменьшение уставного капитала может осуществляться в соответствии с требованиями законодательства.

Федеральным законом от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» установлено требование об обязательном сокращении размера уставного капитала, если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала. При этом общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Согласно Гражданскому кодексу РФ, если стоимость чистых активов становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Величина чистых активов определяется в соответствии приказом Минфина России № 10н и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг № 03-б/пз от 29.01.2003 г. «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ». Этот порядок применяется для всех организаций, кроме бюджетных, страховых и банков.

Чистые активы – это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов общества, принимаемых к расчету, суммы его обязательств, принимаемых к расчету.

В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, НДС по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением суммы фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

С 2003 г. в состав активов, принимаемых к расчету, включаются суммы отложенных налоговых активов.

Таким образом, величина активов, принимаемых к расчету, включает сумму внеоборотных и оборотных активов по данным бухгалтерского баланса, за исключением задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный капитал и стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров в сумме фактических затрат на выкуп.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;
- кредиторская задолженность;
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- резервы предстоящих расходов и прочие краткосрочные обязательства.

С 2003 г. в состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются суммы отложенных налоговых обязательств.

Таким образом, величина обязательств, принимаемых к расчету, включает сумму долгосрочных и краткосрочных обязательств по данным бухгалтерского баланса, за исключением доходов будущих периодов.

Оценка стоимости чистых активов производится акционерным обществом ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты.

Информация о стоимости чистых активов должна раскрываться в промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности акционерных обществ.

Уменьшение уставного капитала акционерного общества с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации отражается в учете записями:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал», субсчет 80-3 «Оплаченный капитал»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

и одновременно

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

– на сумму уменьшения уставного капитала.

Учет уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных размеров в соответствии с учредительным договором. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Формирование уставного капитала общества с ограниченной ответственностью осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Если общество учреждается одним лицом, учредительным документом общества является устав, утвержденный этим лицом. В случае увеличения числа участников общества до двух и более между ними должен быть заключен учредительный договор.

Учредительный договор и устав общества являются учредительными документами общества. Уставный капитал общества с ограниченной ответст-

венностью составляется из номинальной стоимости долей его участников и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Минимальный уставный капитал общества с ограниченной ответственностью должен составлять не менее 10 0000 руб.. Размер уставного капитала и номинальная стоимость долей участников общества определяются в рублях.

Доля каждого участника общества определяется в виде дроби (или в процентах).

Каждый участник общества должен полностью внести свой вклад в уставный капитал общества в течение срока, который определен учредительным договором и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества. При этом стоимость вклада каждого учредителя общества должна быть не менее номинальной стоимости его доли.

На момент государственной регистрации общества его уставный капитал должен быть оплачен учредителями не менее чем на 50 %.

В бухгалтерском учете величина уставного капитала в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается только после государственной регистрации организации (предприятия). Для регистрирующих органов свидетельством об оплате служат справка банка об открытии временного расчетного счета и копия платежного поручения.

На величину уставного капитала ООО оформляется запись:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

В качестве вклада в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью могут вноситься деньги, ценные бумаги, другие вещи, имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка неденежных вкладов, в том числе имущественных и иных прав, подлежит единогласному утверждению решением общего собрания всех участников (учредителей) общества. Согласно ст. 15 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ при внесении не денежного вклада с номинальной стоимостью, превышающей сумму, эквивалентную двумстам минимальным размерам оплаты труда, установленным федеральным законом на дату представления документов на государственную регистрацию, требуется его оценка независимым оценщиком, которая должна быть произведена в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 г. «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Данные правила действуют как при учреждении общества, так и в случаях увеличения его уставного капитала.

Учет поступления денежных и неденежных вкладов в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью осуществляется в том же порядке и на тех же счетах, что и при формировании уставного капитала акционерного общества.

Внесение учредителями вкладов в зависимости от их видов отражается в учете следующими записями:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на стоимость внесенных зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам, а также стоимость нематериальных активов.

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на стоимость внесенных ценных бумаг;

Дебет сч. 10 «Материалы»

Дебет сч. 41 «Товары»

Дебет сч. 43 «Готовая продукция»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на стоимость внесенных материально-производственных запасов;

Дебет сч. 50 «Касса»

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Дебет сч. 52 «Валютные счета»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками.

После полной оплаты уставного капитала субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» не будет иметь сальдо.

В случае внесения в оплату доли в уставном капитале денежных средств в иностранной валюте при изменении курса иностранной валюты на дату государственной регистрации общества и на дату внесения валютных средств возникает курсовая разница. Курсовая разница относится на добавочный капитал:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал»

– на величину положительной курсовой разницы;

Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на величину отрицательной курсовой разницы .

В аналогичном порядке отражаются курсовые разницы, возникающие при взносе имущественных вкладов иностранными инвесторами при создании организаций с участием иностранных инвестиций.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью может быть увеличен или уменьшен. Увеличение уставного капитала общества допускается только после его полной оплаты.

Увеличение уставного капитала общества осуществляется по решению общего собрания участников общества, принятому большинством (не менее двух третей голосов от общего числа голосов) участников общества, если необходимость большего числа голосов для принятия такого решения не предусмотрена уставом общества.

Увеличение уставного капитала общества может осуществляться за счет имущества общества, за счет дополнительных вкладов участников общества, за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество.

Решение об увеличении уставного капитала общества за счет имущества общества может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

При увеличении уставного капитала общества за счет его имущества пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества.

Увеличение размеров уставного капитала общества за счет его имущества может производиться за счет средств добавочного капитала или чистой прибыли, включая прибыль, направленную на эти цели из доходов участников.

После государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, в бухгалтерском учете отражается увеличение уставного капитала:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»
Кредит сч. 80 «Уставный капитал».

При принятии решения об увеличении уставного капитала за счет внесения дополнительных вкладов участниками общества должна быть определена общая стоимость дополнительных вкладов, а также установлено единое для всех участников общества соотношение между стоимостью дополнительного вклада и суммой, на которую увеличивается номинальная стоимость его доли.

Дополнительные вклады согласно законодательству подлежат внесению в течение двух месяцев со дня принятия такого решения общим собранием участников общества. Возможен и более короткий срок, если это предусмотрено в уставе общества или решением собрания.

Внесение дополнительных вкладов в бухгалтерском учете отражается в том же порядке, что и при формировании уставного капитала:

Дебет сч. 50 «Касса»

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Дебет сч. 52 «Валютные счета»

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет сч. 10 «Материалы»

Дебет сч. 41 «Товары»

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

– на сумму внесенных дополнительных вкладов в уставный капитал.

После внесения вкладов общее собрание участников общества принимает решение об утверждении итогов внесения дополнительных вкладов участников и о внесении в учредительные документы общества изменений, связанных с увеличением размера уставного капитала, увеличением номинальной стоимости долей участников, изменением размеров долей участников общества (если такое изменение произошло).

После государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, отражается увеличение уставного капитала:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал»

– на сумму увеличения уставного капитала;

Общее собрание может также принять решение об увеличении уставного капитала на основании заявления третьего лица (третьих лиц) о принятии его в общество и внесении вклада (если это не запрещено уставом общества). При этом в бухгалтерском учете операции по внесению вклада и увеличению уставного капитала отражаются в приведенном выше порядке.

Уменьшение уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью может осуществляться путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества и путем погашения долей, принадлежащих обществу.

Общество не вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше минимального размера уставного капитала, определенного Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» на дату представления документов для государственной регистрации соответствующих изменений в уставе общества. О решении об уменьшении уставного капитала общество обязано уведомить всех кредиторов, которые вправе потребовать досрочного исполнения обязательств перед ними и возмещения им убытков.

Уменьшение уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества должно осуществляться с сохранением размеров долей всех участников общества.

При уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости долей сумма, на которую уменьшается уставный капитал, как пра-

вило, направляется на погашение убытка или на увеличение нераспределенной прибыли. После государственной регистрации изменений учредительных документов в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По решению общего собрания сумма, на которую уменьшается уставный капитал, может быть выплачена собственникам. В этом случае уменьшение уставного капитала отражается следующими записями:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал»

Кредит сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

– отражена задолженность перед собственниками в сумме, на которую уменьшается уставный капитал;

Дебет сч. 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит сч. 50 «Касса»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета» и др.

– отражена выплата собственникам причитающейся доли.

Общество с ограниченной ответственностью может приобретать доли в своем уставном капитале только в случаях, предусмотренных Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Если уставом общества уступка доли участника общества третьим лицам запрещена, а другие участники отказываются от ее приобретения, общество обязано приобрести по требованию участника принадлежащую ему долю (часть доли).

Доля, принадлежащая обществу, в течение одного года со дня ее перехода к обществу по решению общего собрания участников должна быть распределена между всеми участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале либо продана всем (некоторым) участникам общества или третьим лицам (если это не запрещено уставом общества).

Проданная доля должна быть оплачена в течение одного года со дня ее перехода к обществу.

Нераспределенная или непроданная часть доли должна быть погашена с соответствующим уменьшением уставного капитала.

Уменьшение уставного капитала общества путем погашения долей, выкупленных обществом, отражается в учете аналогично уменьшению уставного капитала акционерного общества путем аннулирования выкупленных собственных акций:

Дебет сч. 81 «Собственные акции»

Кредит сч. 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета»

– на сумму принятых к учету долей, выкупленных у участников;

Дебет сч. 80 «Уставный капитал»,

Кредит сч. 81 «Собственные акции (доли)»

– на сумму уменьшения уставного капитала за счет погашения выкупленных долей;

Дебет сч . 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

– на сумму отрицательной разницы между номинальной стоимостью выкупленных долей и фактическими затратами на их выкуп;

Дебет сч. 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

– на сумму положительной разницы между номинальной стоимостью выкупленных долей и фактическими затратами на их выкуп.

Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено требование об обязательном сокращении размера уставного капитала, если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала. При этом общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Согласно Гражданскому кодексу РФ, если стоимость чистых активов становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Уменьшение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации отражается в учете записью:

Дебет сч. 80 «Уставный капитал»

Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Учет резервного капитала. Как отмечалось, резервный капитал является одной из составляющих собственного капитала организации и представляет собой отложенную на определенные цели часть нераспределенной прибыли. Его величина зависит от полученного организацией финансового результата, а также решения учредителей о его распределении и может изменяться из года в год.

Резервный капитал (резервный фонд) в зависимости от организационно-правовой формы организации может создаваться в обязательном порядке или по решению ее собственников.

В соответствии с законодательством в обязательном порядке резервный капитал создают акционерные общества. При этом для акционерных обществ установлен его минимальный размер. Минимальный размер резервного фонда акционерного общества находится в прямой зависимости от размера уставного капитала. Согласно ст. 35 Закона «Об акционерных обществах» начиная с января 2002 г. резервный фонд акционерного общества создается в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его уставного капитала. При этом верхняя граница резервного капитала акционерного общества может быть больше 5 % от его уставного капитала, так как нормативными документами ограничение верхней границы не предусмотрено.

Резервный капитал (фонд) общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 % от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный капитал (фонд) акционерного общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный капитал (фонд) акционерного общества не может быть использован для иных целей.

Организациям иных организационно-правовых форм (обществам с ограниченной ответственностью, унитарным предприятиям) предоставлено право формировать резервный капитал по своему усмотрению. Для реализации этого права необходимо предусмотреть возможность создания собственных резервных фондов в уставе организации. В уставе должна содержаться и информация о порядке формирования и расходования этих фондов. Предельная величина резервного капитала не может превышать той суммы, которая определена собственниками организации и зафиксирована в учредительных документах. Отчисления в резервный капитал (фонд) осуществляются ежегодно при наличии нераспределенной прибыли до достижения величины, предусмотренной уставом.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала (резервного фонда) предназначен счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный капитал за счет чистой прибыли отражаются в учете записью:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит сч. 82 «Резервный капитал».

Использование средств резервного капитала на покрытие убытка организации за отчетный год отражается в учете записью:

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»

Кредит сч. 84, субсчет 84-2 «Нераспределенный убыток». Использование средств резервного капитала на погашение обязательств акционерного общества отражается в учете записью:

Дебет сч. 82 «Резервный капитал»

Кредит сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Учет добавочного капитала. Добавочный капитал организации представляет собой часть собственного капитала организации, которая выделена в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

Источниками формирования добавочного капитала являются:

- прирост стоимости основных средств в результате их переоценки;
- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного

капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость (эмиссионный доход);

- положительные курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного) капитала организации.

Для обобщения информации о добавочном капитале используется пассивный счет 83 «Добавочный капитал», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;

- 83-2 «Эмиссионный доход» и др.;

- 83-3 «Курсовые разницы» и др.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств добавочного капитала.

Формирование (увеличение) добавочного капитала отражается в учете следующими записями:

Дебет сч. 01 «Основные средства»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»

– на сумму дооценки основных средств при их переоценке, которая определяется как разница между их восстановительной и первоначальной стоимостью;

Дебет сч. «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-2 «Эмиссионный доход»

– на сумму эмиссионного дохода, который определяется как разница между продажной стоимостью акций и их номинальной стоимостью;

Аналогичная запись:

Дебет сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит сч. 83, субсчет 83-3 «Положительные курсовые разницы по вкладам в уставный капитал»

– составляется в случае образования положительной курсовой разницы при внесении учредителями вкладов в уставный капитал в иностранной валюте или имущества, стоимость которого установлена в иностранной валюте.

Добавочный капитал может быть также сформирован за счет сумм целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств. После использования этих средств по целевому назначению и при условии, что соответствующее направление деятельности предусмотрено в уставе, в учете на списание средств целевого финансирования делается бухгалтерская запись:

Дебет сч. 86 «Целевое финансирование»

Кредит сч. 83, субсчет 83-4 «Использованные средства целевого инвестирования».

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются.

Уменьшение добавочного капитала допускается лишь в следующих случаях:

- при погашении сумм снижения стоимости внеоборотных активов (основных средств), выявившихся по результатам их переоценки;
- при направлении средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации;
- при распределении средств добавочного капитала между учредителями организации;
- при возникновении отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации.

Уменьшение средств добавочного капитала отражается в учете в соответствии с направлением их списания записями:

Дебет сч. 83, субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»

Кредит сч. 84, субсчет 1 «Нераспределенная прибыль»

– на сумму снижения стоимости основных средств в результате последующих уценок в пределах их восстановительной стоимости; либо при выбытии подвергавшихся переоценке объектов основных средств – на сумму их дооценки;

Дебет сч. 83, субсчет 83-2 «Эмиссионный доход»

Кредит сч. 80 «Уставный капитал»

– на сумму, направленную на увеличение уставного капитала;

Дебет сч. 83, субсчет 2 «Эмиссионный доход»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты с учредителями по выплате доходов»

– на сумму, распределенную между учредителями организации;

Дебет сч. 83 «Добавочный капитал»

Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

– на сумму отрицательной курсовой разницы по взносам в уставный капитал в иностранной валюте.

Отчетность о капитале организации. Данные о составляющих капитала на начало и конец отчетного периода приводятся в разделе III бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Здесь по соответствующим статьям приводится информация о размере собственного капитала организации на начало и конец отчетного периода по следующим его составляющим:

- уставный (складочный) капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль.

В бухгалтерском балансе по группе статей «Резервный капитал» отражается сумма остатков резервного капитала на начало и конец отчетного периода как в целом, так и с подразделением на следующие виды:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами организации.

Детальные данные о капитале приведены в Отчете об изменении капитала (приложение № 3).

Таким образом, собственный капитал организации состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Важнейшей составляющей собственного капитала является уставный капитал.

Порядок формирования уставного капитала регламентируется законодательными актами и учредительными документами.

Формирование уставного капитала акционерных обществ осуществляется в соответствии с требованиями Гражданского кодекса РФ, Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. В процессе деятельности акционерного общества его уставный капитал может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Изменение уставного капитала может осуществляться вследствие решения акционеров, а также в предусмотренных законодательством случаях. Любое изменение уставного капитала отражается в бухгалтерском учете только после государственной регистрации изменений в уставном капитале.

Формирование уставного капитала общества с ограниченной ответственностью осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью». Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью – это совокупность вкладов (долей) учредителей в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Резервный капитал является одной из составляющих собственного капитала организации и представляет собой отложенную на определенные цели часть нераспределенной прибыли. Его величина зависит от полученного организацией финансового результата, а также решения учредителей о его распределении и может изменяться из года в год. Резервный капитал (резервный фонд) в зависимости от организационно-правовой формы организации может создаваться в обязательном порядке или по решению ее собственников.

Добавочный капитал организации представляет собой часть собственного капитала организации, которая выделена в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

13 УЧЕТ ИМУЩЕСТВА, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩЕГО ОРГАНИЗАЦИИ

В отдельных случаях организации при осуществлении хозяйственной деятельности используют не принадлежащие им средства, находящиеся у них во временном пользовании, распоряжении или на ответственном хранении. Для обобщения информации о наличии и движении такого имущества, а также условных правах и обязательствах организации, для отражения совершаемых с ними операций используются забалансовые счета. Особенность забалансовых счетов состоит в том, что учет операций на них ведут методом простой записи, то есть либо только по дебету, либо только по кредиту одного забалансового счета. Забалансовые счета не корреспондируют ни друг с другом, ни с другими счетами бухгалтерского учета. Остатки забалансовых счетов в балансе не отражаются, в валюту баланса не включаются. Их показывают отдельно, за балансом.

Виды имущества и обязательств, которые подлежат учету на забалансовых счетах, определены Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (утвержден приказом Минфина от 31 октября 2000 г. № 94н).

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено 11 забалансовых счетов:

- 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.

Рассмотрим особенности учета различных активов на перечисленных забалансовых счетах.

Учет арендованных основных средств по договору текущей аренды. Арендатор учитывает арендованные основные средства, полученные от их собственника в соответствии с договором текущей аренды, на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». Основанием для открытия этого счета является акт приема-передачи арендованных основных средств. Арендованные основные средства учитывают на счете 001 «Арендованные основные средства» в оценке, указанной в договоре аренды. Если оценка основных средств в договоре аренды отсутствует, то ее следует за-

просить у арендодателя отдельным письмом. Информацию о стоимости арендованного имущества может быть получена также путем запроса у арендодателя копии инвентарной карточки арендованного объекта по форме ОС-6 (утв. Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 г. № 7).

Аналитический учет арендованных основных средств ведут по объектам, полученным в аренду, и арендодателям. Арендованные основные средства, находящиеся за пределами России, учитывают на счете 001 обособленно.

Согласно п. 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, для организации аналитического учета арендованных основных средств рекомендуется открывать инвентарную карточку. При этом арендатор может не присваивать инвентарные номера объектам арендованных основных средств, а использовать инвентарные номера, присвоенные им арендодателем.

При поступлении арендованных основных средств на их стоимость, указанную в договоре аренды, делают запись:

Дебет сч. 001 «Арендованные основные средства».

Стоимость арендованных основных средств при их возвращении арендодателю отражают в учете записью:

Кредит сч. 001 «Арендованные основные средства».

Пример. ООО «Маргарита» в январе 2013 г. получило в аренду от ООО «Поворот» станок. Согласно договору аренды стоимость станка составляет 250 000 руб. В сентябре станок был возвращен собственнику. В бухгалтерском учете ООО «Маргарита» должны быть сделаны следующие записи:

- январь 2013 г.:

Дебет сч. 001 «Арендованные основные средства» – 250 000 руб. – отражено поступление основного средства, полученного в аренду.

- сентябрь 2013 г.:

Кредит сч. 001 «Арендованные основные средства» – 250 000 руб. – отражено выбытие основного средства.

Основные средства, учитываемые на забалансовых счетах, не признаются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение. Товарно-материальные ценности принимаются организацией на ответственное хранение в следующих случаях:

- если товарно-материальные ценности поступили в организацию в соответствии с договором хранения;

- если поступили товарно-материальные ценности, право собственности на которые к организации не перешло (например, если условием перехода права собственности является оплата товаров);

- если товарно-материальные ценности поступили в организацию ошибочно, либо покупатель отказался от их оплаты ;

- если товарно-материальные ценности приобретены комиссионером для комитента.

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, используют забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Поступившие в организацию и принятые на ответственное хранение товарно-материальные ценности отражают в учете записью:

Дебет сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»,

а их списание с учета записью:

Кредит сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

В случае, если товарно-материальные ценности поступили в организацию в соответствии с договором хранения, основанием для их принятия к учету у хранителя является акт МХ-1 «Акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение», унифицированная форма которого утверждена постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 № 66. Соответственно основанием для списания этих ценностей с учета будет акт МХ-3 «Акт о возврате товарно-материальных ценностей, сданных на хранение».

В случае, если поступили товарно-материальные ценности, право собственности на которые к организации не перешло, то основанием для их принятия к учету является накладная ТОРГ-12. Списание таких товаров с учета производится на основании этой же накладной, но только после оформления записи по оплате кредиторской задолженности за полученные товарно-материальные ценности.

В случае, если товарно-материальные ценности поступили в организацию ошибочно, они могут быть приняты к учету на основании акта о приемке товара, поступившего без счета поставщика (форма ТОРГ-4). Унифицированная форма этого документа утверждена Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 г. № 132. В соответствии с указаниями по применению и заполнению унифицированных форм данный документ может применяться для оформления любого поступления материалов в организацию по фактическому наличию.

В случае, если товарно-материальные ценности приобретены комиссионером для комитента, они принимаются к учету в стоимости, указанной в товарных накладных. Списание таких товарно-материальных ценностей производится на дату передачи их комитенту.

Аналитический учет по счету 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

Учет операций с давальческим сырьем. В отдельных случаях организации могут поручать другим организациям (подрядчикам) изготовление продукции из собственного сырья – давальческого сырья.

Гражданским законодательством договор на переработку сырья на давальческих условиях не выделен в самостоятельный вид договора.

Операции с давальческим сырьем (материалами) квалифицируются гражданским законодательством как разновидность договора подряда, которая предполагает выполнение подрядчиком работ с использованием материала заказчика.

Согласно ст. 403 Гражданского кодекса Российской Федерации договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику.

В соответствии со ст. 209 Гражданского кодекса РФ право собственности на переданные заказчиком подрядчику для переработки (обработки) сырье или материалы остается у организации-заказчика, а согласно ст. 211 Гражданского кодекса РФ, риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет его собственник, если иное не предусмотрено законом или договором.

В соответствии со ст. 714 Гражданского кодекса РФ подрядчик несет ответственность за сохранность предоставленных заказчиком материала, оборудования, переданной для переработки (обработки) вещи или иного имущества, оказавшегося во владении подрядчика в связи с исполнением договора подряда.

Полученные от заказчика материалы и изготовленная из них продукция, находящиеся во владении подрядчика, но принадлежащие заказчику на праве собственности, отражаются соответственно на счетах 003 «Материалы, принятые в переработку» и 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Согласно инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем.

Основанием для принятия к учету давальческого сырья является накладная на отпуск материалов на сторону, полученная от заказчика (форма № М-15), утвержденная постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве». В настоящее время не утверждена унифицированная форма по поступлению давальческого сырья, поэтому в накладной, в графе «Основание» обязательно делается запись «На давальческих условиях по договору № ____». При поступлении давальческого сырья оформляется приходный ордер по форме № М-4, на данном документе также указывается, что сырье поступило в организацию на давальческих условиях.

Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотрен-

ным в договорах. Данное правило оценки давальческого сырья в учете организации-подрядчика подчеркивает, что на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» отражается ответственность подрядчика за сохранность полученных от заказчика материалов.

Прекращает эту ответственность факт приема заказчиком обработанных (переработанных) материалов как результат выполненных работ. Списываться со счета 003 «Материалы, принятые в переработку» материалы должны не в момент передачи их в производство (переработку), а в момент возврата выпущенной продукции заказчику.

Стоимость материалов (давальческого сырья), полученных от заказчика, согласно приемо-сдаточным документам отражается подрядчиком в учете записью:

Дебет сч. 003 «Материалы, принятые в переработку».

Списание материалов производится после их использования в производственном процессе на основании отчета об израсходованных материалах, принятого заказчиком. Израсходованные материалы заказчика подрядчик списывает записью:

Кредит сч. 003 «Материалы, принятые в переработку».

Аналитический учет по счету 003 «Материалы, принятые в переработку» ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Продукция, произведенная из материалов заказчика, приходится записью:

Дебет сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»,

а ее передача заказчику отражается в учете подрядчика записью

Кредит сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Факт передачи продукции, изготовленной из давальческого сырья, оформляется актом приемки-сдачи выполненных работ. Поскольку в соответствии со ст. 39 НК РФ передача заказчиком подрядчику материалов для переработки и передача подрядчиком заказчику готовой продукции, не влекущие за собой перехода права собственности на это имущество, не являются реализацией товаров, то эти операции не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением сырья и материалов заказчика).

Учет товаров, принятых на комиссию. В отдельных случаях организации – собственники продукции, (товаров) с целью ускорения процесса их продажи прибегают к услугам посредников на основании заключенного с ними договора комиссии.

Правоотношения сторон по договору комиссии регулируются гл. 51 ГК РФ.

Основной особенностью договора комиссии является то, что в соответствии со ст. 996 ГК РФ продукция (товар), поступившая к комиссионеру от комитента либо приобретенная комиссионером за счет комитента, является собственностью комитента, т. е. право собственности на продукцию (товар) от комитента к комиссионеру не переходит.

Поскольку в процессе исполнения договора комиссии право собственности на эту продукцию переходит от комитента непосредственно к покупателям, комиссионер от начала до конца исполнения своих обязательств, не являясь собственником полученной продукции (товаров), ведет ее учет на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Учет на счете 004 «Товары, принятые на комиссию» ведется в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных документах, оформленных обеими сторонами договора комиссии в момент передачи товара комиссионеру.

Согласно п. 14 ПБУ 5/01, п. 158 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина от 28.12.2001 г. № 119н, товары, поступившие для реализации по договору комиссии, учитываются по ценам, согласованным с комитентом, включая налог на добавленную стоимость.

Основанием для принятия на учет товаров, полученных от комитента, является накладная ТОРГ-12 или товарно-транспортная накладная. Полученные от комитента товары отражают в учете записью:

Дебет сч. 004 «Товары, принятые на комиссию».

Списание товаров производится по мере их продажи на основании отгрузочных документов, оформленных на имя покупателей.

Реализованные товары списывают записью:

Кредит сч. 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 004 «Товары, принятые на комиссию» ведется по видам продукции (товаров) и по комитентам.

Учет оборудования для монтажа. При строительстве объектов организации-заказчики могут приобретать для строящихся объектов оборудование, требующее монтажа, и передавать его для монтажа подрядчикам. При этом оборудование остается собственностью заказчика и продолжает учитываться у него на счете 07 «Оборудование к установке».

Подрядчики, выполняющие строительно-монтажные работы, учитывают принятое от заказчиков оборудование на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Подрядчик должен обеспечить контроль за сохранностью, наличием и движением оборудования, передаваемого заказчиком для монтажа.

Учет осуществляется по заказчикам и видам оборудования по ценам, указанным в договорах. Оборудование может быть принято на учет у подрядчика по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа» если выполнены следующие условия:

- оборудование учитывается при составлении сметы на строительство объекта;

- оборудование требует монтажа, т. е. проведения работ по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикреплению к фундаменту, полу, межэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям зданий и сооружений) или сборке;

- оборудование не принадлежит подрядчику (право собственности на данное оборудование сохраняется за организацией-заказчиком).

Приемка оборудования у подрядчика оформляется актом приемки-сдачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15).

Организация-подрядчик учитывает данное оборудование следующими записями:

Дебет сч. 005 «Оборудование, принятое для монтажа»

- отражается стоимость оборудования, принятого в монтаж;

Дебет сч. 20 «Основное производство»

Кредит сч. 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 23 «Вспомогательные производства» и др. - отражаются затраты на монтаж полученного оборудования;

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи»

- признана выручка от выполнения работ по монтажу оборудования;

Дебет сч. 90 «Продажи»

Кредит счета 20 «Основное производство»

- списывается себестоимость выполненных работ по монтажу оборудования.

Данный вариант записей производится в учете подрядчика при выполнении им работ исключительно в части монтажа оборудования. Если подрядчик осуществляет строительство, в том числе производит монтаж оборудования, в его учете производится запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 сч. Продажи» на общую стоимость работ по договору, а в дебет счета 90 «Продажи» списываются собранные на счете 20 «Основное производство» затраты, включающие в себя в качестве составной части затраты на монтаж оборудования;

Кредит сч. 005 «Оборудование, принятое для монтажа» - списывается с учета стоимость оборудования, ранее принятого в монтаж, при передаче его организации-заказчику.

Аналитический учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа» ведется по заказчикам, а также отдельным объектам или агрегатам.

Учет бланков строгой отчетности. Каждая организация в своей работе использует большое количество различных бланков. Они применяются для оформления кассовых операций, поступления товаров и материалов, проведения инвентаризации и т. д. Среди всего многообразия бланков есть группа, которая именуется бланками строгой отчетности (БСО). Основное их отличие от других бланков состоит в том, что они должны обязательно изготавливаться типографским способом.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации предусмотрено, что организации сами должны устанавливать порядок использования и учета бланков форм первичной документации, в том числе и строгой отчетности. В связи с этим организациям следует: утвердить перечень бланков строгой отчетности.

Такие бланки учитываются по специальным правилам.

Однако отдельных правил по учету БСО на данный момент законодательством не предусмотрено. Поэтому организациям рекомендовано руководствоваться Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным Минфином СССР 29.07.1983 г. № 105, и Положением об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием пластиковых карт без применения контрольно-кассовой техники, утвержденным постановлением Правительства РФ от 31.03.2005 г. № 171, где изложен порядок поступления, учета и хранения бланков строгой отчетности в организациях. Приобретенные бланки поступают в организацию вместе с копией сопроводительного документа (накладной, квитанции и т. д.) с указанием наименования бланков, их серии, номеров и стоимости.

Приказом руководителя создается комиссия для принятия БСО в организацию.

Руководитель назначает также работника, ответственного за хранение бланков строгой отчетности (обычно это кассир организации), с которым руководитель обязан заключить договор о полной материальной ответственности. Бланки принимает работник, ответственный за их хранение, в присутствии комиссии. При этом проверяется соответствие фактического количества, серий и номеров бланков данным, указанным в сопроводительных документах, и составляется акт о поступлении в организацию БСО. Этот акт утверждается руководителем организации и является основанием для принятия бланков на учет. Форма акта не установлена, поэтому она может быть определена организацией самостоятельно.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах или металлических шкафах. Если в организации бланков немного, то они обычно хранятся в кассе организации, поскольку она уже оборудована для хранения ценностей. Если организация получает бланки в большом количестве, то они могут храниться в специально оборудованных помещениях, в условиях, исключающих их порчу и хищение. По окончании рабочего дня места хранения бланков печатаются или опломбируются.

Учет БСО ведется в книге по учету бланков. Записи в книгу учета производятся при любом движении бланков. Листы в ней должны быть пронумерованы, прошнурованы, скреплены печатью и подписаны руководителем и главным бухгалтером организации. На каждый вид бланков строгой отчетности должна быть заведена отдельная книга. Если в организации бланков немного, то на основании решения руководителя организации можно вести единую книгу учета. В таком случае в книге выделяется необходимое количество страниц для учета каждого вида бланков отдельно от других бланков.

Форма книги законодательно не установлена, поэтому организация разрабатывает ее самостоятельно.

Все хозяйственные операции по движению БСО оформляются первичными учетными документами. При поступлении бланков заполняется приходный ордер по форме № М-4 с указанием серий и номеров бланков. Бланки строгой отчетности должны выдаваться под отчет материально ответственным лицам по накладной (форма № М-11), где указываются их серии и номера, или под подпись в книге.

Подотчетное лицо, которому выданы бланки для работы, представляет в бухгалтерию организации отчет об их использовании (в произвольной форме). Если при использовании бланков в организации остаются корешки бланков, то они прикладываются к отчету. Если какие-то бланки испорчены, то они перечеркиваются и также прилагаются к отчету. Периодичность представления отчетов устанавливается руководителем организации, но, на наш взгляд, она должна быть не реже, чем раз в месяц. БСО, как и все другие объекты бухгалтерского учета, подлежат инвентаризации, которая в силу п. 20 Положения об осуществлении наличных денежных расчетов проводится одновременно с инвентаризацией наличных денежных средств и кассовых документов. Для инвентаризации бланков используют унифицированную форму № ИНВ-16 «Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности», утвержденную Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. № 88. Копии использованных бланков (либо корешки) хранятся в организации не менее пяти лет. После того, как установленный срок хранения закончится и пройдет один месяц со дня последней инвентаризации, использованные бланки уничтожают. При этом составляют акт на списание и уничтожение документов строгой отчетности. Его подписывает руководитель организации. Испорченные, а также изъятые из обращения бланки списывают и уничтожают по акту. Форму такого акта организация также разрабатывает самостоятельно.

В настоящее время отсутствуют единые правила учета расходов на изготовление или приобретение БСО в бухгалтерском учете.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности (квитанционных книжек, бланков удостоверений, дипломов, абонементов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов и т. п.) предназначен забалансовый счет 006 «Бланки строгой отчетности».

Учет по счету 006 ведется в условной оценке. Поступление в организацию бланков строгой отчетности отражается записью по дебету счета 006 «Бланки строгой отчетности». Пронумерованные, сброшюрованные бланки выдаются под отчет материально ответственным лицам, что отражается в аналитических регистрах по учету бланков строгой отчетности.

По мере расходования бланков строгой отчетности производится запись по кредиту счета 006 «Бланки строгой отчетности». Аналогичная запись

производится по окончании сроков хранения бланков строгой отчетности, при этом они подлежат уничтожению и списанию с забалансового счета 006 «Бланки строгой отчетности».

Способ учета бланков (на балансе организации или за балансом) зависит в первую очередь от вида бланков.

Стоимость бланков, предназначенных для отражения отдельных хозяйственных операций (например, бланков квитанций и т. п.), можно сразу списывать на расходы и в дальнейшем учитывать за балансом на счете 006 «Бланки строгой отчетности».

При этом бланки, представляющие собой денежные документы, например оплаченные талоны на ГСМ, учитывать за балансом нельзя. Их нужно обязательно учитывать на балансе.

Нельзя учитывать за балансом и бланки трудовых книжек (вкладышей), поскольку при их оформлении за них с работников взимается плата. Такие бланки следует учитывать на счете 10 «Материалы» и списывать их стоимость на расходы по мере фактического использования.

Одни организации учитывают бланки строгой отчетности на счете 10 «Материалы» (по стоимости их приобретения или изготовления), а затем списывают их стоимость с этого счета на расходы по мере выдачи для использования.

Другие организации расходы на приобретение бланков сразу относят в дебет счетов учета затрат (20, 25, 26, 44), поскольку эти расходы незначительны. А затем учет бланков ведут на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Пример. Организация заказала бланки квитанций в количестве 3000 шт. для расчетов с населением в типографии ООО «Спецбланк» на сумму 3540 руб. (в том числе НДС – 540 руб.). 29 сентября 2013 г. бланки были получены по накладной № 1022 от 29.09.2013 г. 1 октября 2013 г. были выданы работнику организации под отчет 300 шт. бланков, а 31 октября 2013 г. он отчитался за 264 бланка.

Согласно учетной политике организации учет БСО ведется на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» в условной оценке (1 бланк = 1 руб.). В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
Сентябрь				
1	Согласно накладной отражена стоимость полученных бланков квитанций (без НДС)	26	60	3 000
2	Отражена сумма НДС	19	60	540
3	Приняты на хранение ответственным работником бланки квитанций в количестве	006 /«БСО на хранении»		3 000

	3000 шт. в условной оценке			
Октябрь				
4	Выданы под отчет бланки квитанций		006 /«БСО на хранении»	300
5	Учтены за подотчетным лицом выданные ему бланки	006/«БСО у подотчетного лица»		300
6	Списаны на основании отчета подотчетного лица использованные бланки квитанций в количестве 264 шт.		006/«БСО у подотчетного лица»	264

За балансом на 1 ноября 2013 г. на субсчетах к счету 006 числятся:

- БСО на хранении – 2700 руб. (3000 шт. – 300 шт.);
- БСО у подотчетного лица – 36 руб. (300 шт. – 264 шт.).

В налоговом учете расходы организации на приобретение бланков квитанций уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организации как канцелярские расходы.

Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов. Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, в соответствии с п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации списываются по решению руководителя организации либо за счет резерва по сомнительным долгам, либо на финансовые результаты деятельности организации.

Такое списание не является аннулированием задолженности. Списанная в убыток задолженность подлежит учету за балансом в течение 5 лет с момента списания с целью наблюдения за возможностью ее взыскания, если имущественное положение должника изменится в положительную сторону.

Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной на убыток вследствие неплатежеспособности должников, используют счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Эта задолженность учитывается за балансом в течение 5 лет с момента списания или до момента ее погашения.

Постановка дебиторской задолженности на забалансовый счет записью по дебету счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» осуществляется одновременно со списанием с баланса дебиторской задолженности, отражаемым записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (63 «Резервы по сомнительным долгам») в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

В случае если суммы дебиторской задолженности взысканы и поступили на счет или в кассу организации, в учете производится запись по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

ды». Одновременно погашенную задолженность списывают с кредита забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Запись по кредиту счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» производится также в случаях, если закончился пятилетний срок наблюдения за указанной задолженностью и возможность ее взыскания полностью исчерпана.

Аналитический учет по счету 007 ведут по каждому должнику и каждому списанному в убыток долгу.

Учет обеспечения обязательств полученных и выданных. Организации выдают и получают различные виды обеспечений по платежам.

Обеспечение (гарантия) представляет собой документ, в котором одна организация гарантирует другой выполнение обязательств в определенный срок на определенную сумму и подтверждает, что готова погасить задолженность, если она образуется вследствие неисполнения обязательств.

Согласно ст. 329 ГК РФ исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием имущества должника, поручительством, банковской гарантией, задатком и другими способами, предусмотренными законом или договором.

В качестве обеспечения полученных займов, отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг используются, в частности, облигации, векселя, иные ценные бумаги и виды имущества.

Различают две группы обеспечений: «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н) предусмотрено два забалансовых счета, одноименных с указанными группами обеспечений: счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Состав объектов, отражаемых на этих счетах, содержание показателей и порядок заполнения указанных строк нормативными документами не определены. Однако согласно Инструкции по применению Плана счетов на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» должны отражаться полученные отчитывающейся организацией гарантии других организаций, обеспечивающие признанные в балансе активы отчитывающейся организации (главным образом, дебиторскую задолженность любых форм). При этом должна исключаться информация об обеспечениях, не реальных к взысканию.

Учет полученных обязательств осуществляется по стоимости обязательства или стоимости, установленной договором.

Если в гарантии не указана точная сумма, то в бухгалтерском учете она принимается исходя из условий договора.

Стоимость полученных обязательств по оценочной стоимости учитывается по дебету забалансового счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Суммы обеспечений, учтенные на счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», списываются по мере погашения задолженности с кредита этого счета.

Кредитовая запись по указанному счету означает, в частности, окончание договора залога имущества ввиду полного погашения ссуды (займа), полученной залогодателем под залог имущества, а также восстановление имущества в составе собственного по истечении срока действия договора залога имущества и полного погашения залогового долга перед залогодержателем.

В учете залогодержателя суммы обеспечения, учтенные на счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», списываются по мере погашения задолженности с кредита названного забалансового счета.

Аналитический учет по счету 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» ведется по каждому полученному обеспечению.

На забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» должны отражаться выданные организацией гарантии, по которым несет ответственность и рискует своим имуществом отчитывающаяся организация. Гарантии, выданные под обеспечение собственных обязательств и гарантии, выданные под обеспечение обязательств других организаций, должны учитываться и раскрываться в отчетности обособленно (при существенных суммах в отдельных строках). При этом должна исключаться информация об обеспечениях с нулевыми рисками.

Все иные виды обеспечений, не отвечающие указанным выше критериям, информация по которым представляет интерес для пользователя отчетности, должны учитываться на отдельных субсчетах и раскрываться в пояснениях к бухгалтерской отчетности по формам, установленным учетной политикой организации, или в дополнительных строках справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. К таковым, в частности, относятся обеспечения, гарантирующие исполнение отчитывающейся организацией своих обязательств перед кредиторами, выданные другими организациями.

Стоимость выданных обязательств по оценочной стоимости учитывается по дебету забалансового счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Суммы обеспечений, учтенные на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», списываются по мере погашения задолженности с кредита этого счета.

Например, выдавая поручительство по векселю, организация дебетует счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». При получении извещения об оплате выданного векселя, истечении сроков исковой давности или оплате векселя самим поручителем счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» кредитруется.

По аналогии со счетом 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» в случае, если в гарантии не указана сумма, она определяется исходя из условий договора. Аналитический учет на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» ведется по каждому выданному обеспечению.

Как отмечалось, в соответствии с п. 1 ст. 329 Гражданского кодекса Российской Федерации исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием имущества должника, поручительством, банковской гарантией, задатком и другими способами, предусмотренными законом или договором.

Заключая различные договоры, например займа или купли-продажи, стороны могут предусмотреть такой способ обеспечения исполнения обязательств, как залог. Его предметом может быть любое имущество, которое либо остается у залогодателя, либо передается залогодержателю.

В любом случае право собственности на него сохраняется за залогодателем.

Поэтому имущество, предоставленное в залог, в бухгалтерском учете залогодателя обособленно отражается на тех же счетах, на которых оно учитывалось ранее.

Гарантии, выданные в обеспечение исполнения обязательств, залогодатель учитывает на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Стоимость имущества, являющегося предметом залога, на счете 009 учитывается в сумме, в которой оно оценено сторонами в договоре о залоге.

Если основное обязательство выполнено, имущество, являющееся предметом договора о залоге и переданное ранее залогодержателю, возвращается залогодателю (п. 3 ст. 352 ГК РФ).

Пример. ЗАО «Маргаритка» 1 апреля 2013 г. получило от ООО «Астра» заем на пополнение оборотных средств в денежной форме на сумму 600 000 руб. сроком на три месяца из расчета 1,6 % в месяц. По договору займа заемщик (ЗАО «Маргаритка») уплачивает проценты ежемесячно.

Заем выдан под залог облигаций сторонней организации номинальной стоимостью 650 000 руб. В договоре о залоге облигации оценены на сумму 640 000 руб. Предмет залога в соответствии с этим договором передается залогодержателю-заимодавцу.

ЗАО «Маргаритка» возвратило ООО «Астра» денежные средства в полном объеме по истечении срока договора займа – 30 июня 2013 г. В тот же день предмет залога возвращен залогодателю. В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи:

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
01 апреля 2013 г.				
1	Получены денежные средства по договору займа;	51	66	600 000

2	Отражена номинальная стоимость облигаций, переданных в залог	58-2 «Облигации, переданные в залог»	58-2 «Облигации»	650 000
3	Отражено обязательство, выданное в обеспечение исполнения договора займа	009		640 000
30 апреля, 31 мая, 30 июня 2013 г.				
4	Начислены проценты по полученному займу за месяц (600 000 руб. x 1,6 %);	91/2	66	9 600
5	Перечислены начисленные проценты	66	51	9 600
30 июня 2013 г.				
6	Отражен возврат займа	66	51	600 000
7	Отражена номинальная стоимость облигаций, возвращенных залогодержателем	58-2 «Облигации»	58-2 «Облигации, переданные в залог»	650 000
8	Списана сумма погашенного обязательства по договору о залоге		009	640 000

В бухгалтерском учете залогодержателя стоимость имущества, полученного в залог, отражается на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» в сумме, по которой данное имущество оценено сторонами в договоре о залоге.

Стоимость имущества, полученного в залог залогодержателем, налогом на прибыль не облагается (пп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В нашем примере в бухгалтерском учете ООО «Астра» должны быть сделаны следующие записи

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
01 апреля 2013 г.				
1	Отражено предоставление денежных средств по договору займа;	58/3	51	600 000
2	Отражена стоимость облигаций, полученных в обеспечение исполнения договора займа	008		640 000
30 апреля, 31 мая, 30 июня 2013 г.				
3	Начислены проценты по предоставленному займу за	76	91/1	9 600

	месяц. (600 000 руб. x 1,6%)			
4	Получены проценты по займу за месяц	51	76	9 600
30 июня 2013 г.				
5	Отражен возврат займа	51	58/3	600 000
6	Списана сумма полученного обеспечения с забалансового учета.		008	640 000

Учет износа основных средств. В соответствии с ПБУ-6/01 по объектам основных средств, находящимся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, начисляется амортизация за исключением отдельных их видов.

Согласно п. 17 ПБУ-6/01 не подлежат амортизации:

- объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

- объекты основных средств некоммерческих организаций.

По указанным объектам в конце отчетного года начисляется износ по установленным нормам амортизационных отчислений. Суммы износа учитываются на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств»

Счет 010 используется также некоммерческими организациями для учета амортизации по основным средствам.

Единовременно начисленный в конце года износ по названным объектам основных средств отражается в учете записью

Дебет сч. 010 «Износ основных средств».

При выбытии отдельных объектов основных средств, включая продажу, безвозмездную передачу, сумма износа по ним списывается со счета 010 «Износ основных средств».

Аналитический учет по счету 010 «Износ основных средств» ведется по каждому объекту.

Учет основных средств, сданных в аренду. Правоотношения сторон по договору финансовой аренды (лизинга) регулируются § 6 «Финансовая аренда (лизинг)» гл. 34 «Аренда» Гражданского кодекса РФ и Федеральным законом от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

По договору лизинга лизингодатель обязуется приобрести у определенного продавца в собственность определенное имущество для его передачи за определенную плату, на определенный срок на определенных условиях в качестве предмета лизинга лизингополучателю (п. 4 ст. 15 Федерального закона № 164-ФЗ, ст. 665 ГК РФ).

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. При этом со-

гласно условиям договора лизинга предмет лизинга, переданный лизингополучателю, может учитываться на балансе лизингополучателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то организация-лизингодатель учитывает имущество, сдаваемое в лизинг, за балансом.

Для обобщения информации о наличии и движении имущества, сданного в финансовую аренду, в этом случае используется забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Стоимость имущества, переданного в лизинг, отражается в учете записью:

Дебет сч. 011 «Основные средства, передаваемые в аренду»

Имущество, сданное в аренду, учитывается на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды.

При возвращении лизингового имущества лизингодателю оно списывается у него с кредита счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведут по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитывают на счете 011 обособленно.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя оно отражается по дебету счета 001 «Арендованные основные средства». При возвращении лизингового имущества лизингодателю или выкупе его лизингополучателем оно списывается у него с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

Таким образом, виды имущества и обязательств, которые подлежат учету на забалансовых счетах, определены Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению. К ним относятся арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, материалы, принятые в переработку, товары, принятые на комиссию, оборудование, принятое для монтажа, бланки строгой отчетности, списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов, обеспечения обязательств и платежей полученные, обеспечения обязательств и платежей выданные, износ основных средств, основные средства, сданные в аренду.

Для обобщения информации о наличии и движении такого имущества, а также условных правах и обязательствах организации, для отражения совершаемых с ними операций используются забалансовые счета. Учет операций на забалансовых счетах ведут методом простой записи. Остатки забалансовых счетов в балансе не отражаются, в валюту баланса не включаются. Их показывают отдельно, за балансом.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Анциферова И. В. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / И. В. Анциферова. - М : Дашков и К, 2012. – 800 с.
2. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / под ред. Ю.А. Бабаева. – М. : Вузовский учебник, 2012. – 650 с.
3. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика : учебник / под ред. Я.В. Соколова, Т.О. Терентьевой. - М. : Экономика, 2011. – 438 с.
4. Иванова Н.В. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / Н.В. Иванова. – М. : Академия, 2011. – 254 с.
5. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет : учебник / Н. Г. Сапожникова. – М. : Кнорус, 2010. – 480 с.
6. Журналы: «Бухгалтерский учет», «Консультант бухгалтера»;
7. Базы данных, информационно-справочные и поисковые системы:
 - 1) www.minfin.ru (сайт Министерства Финансов РФ);
 - 2) www.cfin.ru (сайт, посвященный проблемам финансового и управленческого учета);
 - 3) www.ipbr.ru (сайт Института Профессиональных Бухгалтеров России);
 - 4) www.buh.ru (сайт по проблемам бухгалтерского учета);
 - 5) www.consultant.ru (сайт разработчика справочно-правовой системы.)
 - 6) Сайт библиотеки РУДН – Режим доступа: <http://lib.rudn.ru/> - со стационарных компьютеров РУДН
 - 7) On-line доступ к журналам. Информационная база данных по всем отраслям науки и электронная доставка документов. SwetsWise. – Режим доступа: <https://www.swetswise.com>

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

1. В организациях производственной сферы затраты выражаются в форме:
 - а) издержек обращения
 - +б) себестоимости
 - в) стоимости израсходованных ресурсов

2. По отношению ко времени осуществления процесса производства продукции различают следующие виды себестоимости:
 - а) производственную
 - +б) плановую
 - +в) фактическую
 - г) полную
 - д) нормативную
 - е) цеховую

3. По объему включаемых затрат различают себестоимость:
 - +а) производственную
 - б) плановую
 - +в) полную
 - г) фактическую
 - д) нормативную
 - +е) цеховую

4. По эффективности осуществления затраты на производство продукции подразделяются на:
 - +а) производительные
 - б) основные
 - в) переменные
 - г) постоянные
 - +д) непроизводительные
 - е) косвенные

5. По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на:
 - а) основные
 - б) накладные
 - +в) прямые
 - +г) косвенные
 - д) постоянные
 - е) переменные

6. По отношению к объему выпускаемой продукции затраты делятся на:
 - а) основные
 - б) накладные

- в) прямые
- г) косвенные
- +д) постоянные
- +е) переменные

7. К элементам затрат относятся:

- +а) материальные затраты
- б) сырье и материалы
- в) возвратные отходы
- +г) затраты на оплату труда
- д) заработная плата производственных рабочих
- +е) отчисления на социальные нужды
- +ж) амортизация основных средств
- з) расходы на подготовку и освоение производства
- +и) прочие расходы
- к) прочие производственные расходы

8. К материальным затратам, включаемым в себестоимость продукции, относятся стоимость:

- +а) сырья и материалов для изготовления продукции и обеспечения нормального технологического процесса
- б) сырья и материалов, израсходованных на модернизацию оборудования
- +в) покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых для производства продукции
- г) приобретенного топлива всех видов для производственных целей
- +д) энергии всех видов на производственные нужды
- е) потерь от недостач по поступившим материалам сверх норм естественной убыли
- ж) тар и упаковки, полученных от поставщиков, за вычетом их стоимости по цене возможного использования

9. По элементу «Затраты на оплату труда» отражаются:

- +а) оплата труда работников за фактически выполненную работу
- б) премии, выплаченные за счет средств целевых поступлений
- +в) стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты труда
- +г) выплаты стимулирующего и компенсационного характера
- д) выплаты материальной помощи
- +е) стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания и др.
- +ж) оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск

10. К статьям калькуляции относятся:

- а) материальные затраты

- +б) сырье и материалы
- +в) возвратные отходы
- г) затраты на оплату труда
- +д) заработная плата производственных рабочих
- +е) отчисления на социальные нужды
- ж) амортизация основных средств
- +з) расходы на подготовку и освоение производства
- и) прочие расходы
- +к) прочие производственные расходы

11. Под прямыми расходами на производство продукции понимаются:

- +а) расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий
- б) расходы, возникшие в конкретном цехе
- в) все производственные расходы

12. Под полной фактической себестоимостью продукции понимается:

- а) сметная себестоимость производства продажи
- +б) фактическая себестоимость производства и продажи
- в) фактическая себестоимость изготовленной продукции

13. Дебетовый оборот по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» показывает:

- а) плановую себестоимость проданной продукции
- +б) фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции
- в) плановую себестоимость готовой продукции
- г) фактическую себестоимость проданной продукции

14. Оприходование готовой продукции на склад по фактической производственной себестоимости отражается записью:

- +а) Д-т сч. 43 «Готовая продукция» - К-т сч. 20 «Основное производство»
- б) Д-т сч. 43 «Готовая продукция» - К-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства»
- в) Д-т сч. 20 «Основное производство» - К-т сч. 43 «Готовая продукция»

15. Оприходование готовой продукции по нормативной себестоимости отражается записью:

- а) Д-т сч. 20 «Основное производство» - К-т сч. 43 «Готовая продукция»
- б) Д-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - К-т сч. 20 «Основное производство»
- +в) Д-т сч. 43 «Готовая продукция» - К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

16. Полная себестоимость проданной продукции представляет собой:

- а) фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции

- +б) сумму фактической производственной себестоимости товаров отгруженных и расходов на продажу
- в) сумму фактической производственной себестоимости товаров отгруженных и транспортных расходов
- г) сумму затрат по изготовлению продукции и расходов на ее транспортировку

17. Выявленная недостача готовой продукции отражается записью:

- +а) Д-т сч.94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - К-т сч. 43 «Готовая продукция»
- б) Д-т сч. 43 «Готовая продукция» - К-т сч. 94«Недостачи и потери от порчи ценностей»
- в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» - К-т сч. 43 «Готовая продукция»

18. Внесение готовой продукции в счет вклада в уставный капитал другой организацией отражается записью:

- +а) Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» - К-т сч. 91 «Прочие расходы и доходы»
- б) Д-т сч. 43 «Готовая продукция» - К-т сч. 58 «Финансовые вложения»
- в) Д-т сч. 90 «Продажи» - К-т сч. 43 «Готовая продукция»

19. При отпуске топлива в кузнечный цех на технологические цели на счетах производится запись

- а) Д-т сч.20 «Основное производство» - К-т сч.10 «Материалы»;
- +б) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» - К-т сч. 10 «Материалы», субсчёт «Топливо».
- в) Д-т сч. 20 «Основное производство» - К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;
- г) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч.10 «Материалы».

20. Отпуск материалов в цехи вспомогательных производств отражается записью

- а) Д-т сч. 90 «Продажи» - К-т сч. 10 «Материалы»;
- +б) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» - К-т сч. 10 «Материалы»;
- в) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч. 10 «Материалы»;
- г) Д-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства» - К-т сч. 10 «Материалы».

21. Запись Д-т сч. 20 «Основное производство» - К-т сч. 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению» означает

- а) начисления рабочим пособия по временной нетрудоспособности;
- б) выплату рабочим основного производства пособия по временной нетрудоспособности;

+в) включение в себестоимость продукции отчислений на социальное страхование и обеспечение от сумм начисленной оплаты труда рабочих основного производства;

г) перечисление органам социального страхования причитающихся им сумм отчислений.

22. На списание цеховых расходов сборочного цеха производится запись

а) Д-т сч.23 «Вспомогательные производства» - К-т сч. 44 «Расходы на продажу»;

б) Д-т сч. 23 «Вспомогательные производства» - К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;

в) Д-т сч.43 «Готовая продукция» - К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;

+г) Д-т сч. 20 «Основное производство» - К-т сч.25 «Общепроизводственные расходы».

23. На выявленную недостачу незавершённого производства по цеху основного производства производится запись

+а) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - К-т сч. 20 «Основное производство»;

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

в) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» - К-т сч. 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

24. Фактическая себестоимость производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставной капитал, определяется исходя из оценки

а) рыночной;

б) экспертной;

+в) согласованной с учредителями;

г) первоначальной;

д) остаточной.

25. Запись «Д-т сч.90 «Продажи» - К-т сч. 43 «Готовая продукция» означает

+а) списание производственной себестоимости проданной продукции;

б) выпуск продукции из производства;

в) отгрузку продукции покупателям;

г) возврат продукции покупателя;

26. Списание фактической производственной себестоимости проданной продукции отражается записью

а) Д-т сч.45 «Товары отгруженные» - К-т сч.60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»;

б) Д-т сч.90 «Продажи» - К-т сч.45 «Товары отгруженные»;

+в) Д-т сч.90 «Продажи» - К-т сч.43 «Готовая продукция»;

+г) Д-Т сч.45 «Товары отгруженные» - К-т сч.43 «Готовая продукция».

27. Запись Д-т сч.50 «касса» - К-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» означает

- а) поступление денег в кассу;
- +б) оприходование излишка денег, выявленного при инвентаризации в кассе;
- в) поступление денег в кассу от подотчётных лиц;
- г) списание недостачи денег в кассе.

28. Излишки ценностей, выявленные в ходе инвентаризации, относятся на

- +а) прочие доходы;
- б) прочие расходы;
- в) уставный капитал;
- г) прибыль.

29. Недостача ценностей в пределах норм естественной убыли в цехе основного производства списывается с кредита счёта 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счёта

- а) 25 «Общепроизводственные расходы»;
- +б) 20 «Основное производство»;
- в) 23 «Вспомогательные производства»;
- г) 26 «Общехозяйственные расходы».

30. Финансовые вложения – это инвестиции в

- а) основные средства;
- +б) уставные капиталы других организаций;
- в) нематериальные активы;
- +г) долговые ценные бумаги;
- +д) долевые ценные бумаги;
- е) земельные участки.

31. Финансовые вложения для целей бухгалтерского учета группируются по следующим признакам

- а) эмитентам;
- +б) срокам вложений; в) месту нахождения;
- г) участию в формировании уставного капитала;
- +д) месту функционирования;
- +е) отношению к владельцу;
- ж) стоимости.

32. Финансовые вложения осуществляются с целью

- а) благотворительности;
- +б) получения определенного стабильного дохода;
- в) установления контроля за хозяйственной деятельностью инвестируемого объекта;

- г) снижение подоходного налога;
- д) получение налоговых льгот по инвестициям.

33. Источниками финансовых вложений являются

- +а) собственные средства;
- б) бюджетное финансирование;
- +в) временно привлеченные средства;
- г) уставной капитал.

34. Номинальная стоимость ценных бумаг – это

- а) цена продажи при ее первичном размещении;
- +б) сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги;
- в) цена, определяемая при котировке ценных бумаг.

35. Эмиссионная стоимость ценной бумаги – это

- +а) цена продажи при ее первичном размещении;
- б) сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги;
- в) цена, определяемая при котировке ценных бумаг.

36. Курсовая стоимость ценной бумаги – это

- а) цена продажи при ее первичном размещении;
- б) сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги;
- +в) цена, определяемая при котировке ценных бумаг.

37. К долевым ценным бумагам относятся

- а) облигации;
- +б) акции;
- в) векселя;
- г) сберегательные сертификаты.

38. В бухгалтерском учете акции оцениваются по

- +а) сумма фактических затрат на приобретение;
- б) покупной стоимости;
- в) остаточной стоимости;
- г) восстановительной стоимости.

39. Расходы по приобретению облигаций отражаются на счете

- а) 08 «Вложения во внеоборотные активы»
- +б) 58 «Финансовые вложения»
- в) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- г) 97 «Расходы будущих периодов»

40. При продаже акций на их продажную стоимость производится запись

- а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т сч. 58 «Финансовые вложения»;
- +б) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» - К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

41. На балансовую стоимость продаваемых акций делается запись

- +а) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - К-т сч. 58 «Финансовые вложения»;
- б) Д-т сч. 58 «Финансовые вложения» - К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

42. Результат от продажи акций списывается на счет

- а) 98 «Доходы будущих периодов»;
- +б) 99 «Прибыли и убытки»;
- в) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

43. Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате

- +а) поступления денежных средств;
- б) приобретения основных средств;
- в) погашения обязательств;
- г) увеличения уставного капитала.

44. Не признаются доходами поступления

- +а) сумм налогов (НДС, акцизов и т.п.);
- б) выручки от продажи продукции;
- +в) сумм, полученных по договорам комиссии и аналогичным договорам;
- +г) сумм в порядке предварительной оплаты продукции;
- д) штрафов;
- +е) суммы задатка.

45. Доходы организации, исходя из характера и условий их получения и направлений ее деятельности, подразделяются на

- а) реализационные доходы;
- +б) доходы от обычных видов деятельности;
- в) внешние доходы;
- г) операционные доходы;
- +д) прочие доходы;
- е) внереализационные доходы.

46. К доходам организации от обычных видов деятельности относятся поступления, связанные с

- а) получением штрафов; +г) выполнением работ;
- +б) продажей продукции; +д) оказанием услуг.
- в) дооценкой активов;

47. Прочими доходами являются

- а) поступления от продажи продукции;
- +б) поступления за сданные во временное пользование (временное владение и пользование) активы;
- +в) поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- +г) штрафы полученные;
- +д) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- +е) прибыль от совместной деятельности;
- +ж) поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров.

48. Выручка в бухгалтерском учете может быть признана, если

- +а) организация имеет право на ее получение;
- б) произошло зачисление денег на счета в банке;
- +в) размер ее может быть определен;
- +г) имеется уверенность в том, что произойдет увеличение экономических выгод;
- д) имеется документ, подтверждающий согласие покупателя оплатить продукцию.

49. В отчете о прибылях и убытках доходы организации подразделяются на

- а) выручку; г) внереализационные доходы;
- +б) выручку от продажи; +д) прочие доходы;
- в) операционные доходы; е) чрезвычайные доходы.

50. Расходами организации признается уменьшение экономических выгод вследствие

- +а) выбытия денежных средств;
- б) продажи основных средств;
- в) возникновения обязательств;
- г) уменьшения уставного капитала.

51. Расходами организации не признаются расходы, связанные с

- +а) приобретением (созданием) внеоборотных активов;
- +б) приобретением товарно-материальных ценностей;
- в) вкладами в уставные капиталы других организаций, приобретением акций и иных ценных бумаг;

- +г) перечислением средств на благотворительные цели;
- +д) предварительной оплатой товарно-материальных ценностей, работ, услуг;
- е) уплатой штрафов.

52. Расходы организации, исходя из характера, условий их осуществления и направлений ее деятельности, подразделяются на

- а) реализационные расходы;
- +б) расходы по обычным видам деятельности;
- в) операционные расходы;
- г) внешние расходы;
- +д) прочие расходы;
- е) внереализационные расходы.

53. К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с

- +а) изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров;
- б) уплатой штрафов;
- в) уценкой активов;
- +г) выполнением работ;
- +д) оказанием услуг.

54. Расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируются по следующим элементам

- +а) материальные затраты;
- +б) затраты на оплату труда;
- в) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- г) цеховые расходы;
- +д) отчисления на социальные нужды;
- +е) амортизация;
- +ж) прочие затраты;
- з) прочие производственные расходы.

55. К прочим относятся расходы

- а) по приобретению товарно-материальных ценностей;
- +б) по оплате полученных во временное пользование активов;
- +в) связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- +г) связанные с уплатой штрафов;
- +д) по совместной деятельности;
- +е) по продаже, выбытию основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции.

56. Расходы в бухгалтерском учете признаются, если

- +а) организация имеет право на их осуществление;
- б) произошло списание денег со счетов в банке;
- +в) размер их может быть определен;
- г) имеется уверенность в том, что произойдет уменьшение экономических выгод;
- +д) имеется документ, подтверждающий их осуществление.

57. В отчете о прибылях и убытках расходы организации подразделяются на

- +а) прочие расходы;
- +б) себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
- в) штрафы, пени, неустойки;
- +г) коммерческие расходы;
- +д) управленческие расходы;
- е) операционные расходы;
- ж) внереализационные расходы;
- з) чрезвычайные расходы.

58. Финансовый результат от продаж продукции определяется на счете

- +а) 90 «Продажи»;
- б) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- г) 99 «Прибыли и убытки».

59. Счет 99 «Прибыли и убытки»

- а) активный;
- б) пассивный;
- +в) активно-пассивный.

60. Затраты на услуги телефонной связи следует отнести к:

- а) переменным расходам;
- б) постоянным расходам;
- +в) смешанным расходам.

61. Прочие расходы отражаются:

- а) на счетах учёта затрат на производство;
- б) на счёте 99 «прочие доходы и расходы»;
- +в) на счетах 91 «прибыли и убытки» и 99 «прочие доходы и расходы».

62. В соответствии с Налоговым кодексом расходами признаются:

- а) убытки и затраты, возникающие в ходе инвестиционной деятельности предприятия;
- б) убытки, возникающие в ходе инвестиционной деятельности предприятия;
- +в) обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществлённые налогоплательщиками.

УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Студент приступает к выполнению контрольной работы после изучения программного материала курса. Ответ на теоретический вопрос должен быть конкретным, кратким, изложенным своими словами, без дословного переписывания из литературных источников и подкреплен ссылками на нормативные документы. Выполненная работа направляется в адрес факультета в сроки, установленные графиком учебного процесса. **Оформление контрольной работы осуществляется в соответствии с общими требованиями университета.**

При неправильном ответе на вопрос и решении задач с ошибками, работа возвращается на доработку и возвращается с предыдущей рецензией.

Вариант контрольной работы выбирается согласно предложенной таблице по первой букве фамилии. Первое задание – теоретический вопрос, второе задание – задача.

Первая буква фамилии	№ варианта контрольной работы
А	1
Б	2
В	3
Г	4
Д,Р	5
Е,С	6
Ё,Т	7
Ж,У	8
З,Ф	9
И,Х	10
Й,Ц	11
К,Ч	12
Л,Ш	13
М,Щ	14
Н,Э	15
О,Ю	16
П,Я	17

ЗАДАНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Вариант 1

Задание 1. Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности

Задание 2. Отообразить на счетах бухгалтерского учета операции:

ОАО «Машзавод» определяют выручку от реализации товаров для исчисления НДС «по отгрузке». 15 марта текущего года ОАО «Машзавод» реализовал продукцию ЗАО «Трактор» на сумму 156 800 рублей, в т.ч. НДС 18 %. Учетная стоимость отпущенной продукции 89 650 рублей. Платеж за продукцию поступил на расчетный счет ОАО «Машзавод» 2 апреля.

Отразить операции на счетах бухгалтерского учета, определить финансовый результат от реализации продукции.

Вариант 2

Задание 1. Учет резервов под обесценение вложений в ценные бумаги

Задание 2. У производственного предприятия ООО «Василек» по состоянию на 1 января текущего года на складе находилась готовая продукция - 100 электрочайников (фактическая себестоимость чайника 800 рублей). В январе текущего года предприятие произвело еще 200 таких же электрочайников (фактическая себестоимость чайника 850 рублей). В феврале готовая продукция в количестве 250 чайников была реализована покупателям по средней себестоимости. Продажная стоимость продукции 354000 рублей в т.ч. НДС 18 %. Отразить данные операции на счетах бухгалтерского учета, определить финансовый результат от реализации продукции.

Вариант 3

Задание 1. Учет уставного, резервного и добавочного капитала

Задание 2. ООО «Скит» в январе 2010 года получило от своего учредителя грузовой автомобиль в качестве вклада в уставный капитал. Денежная оценка вклада учредителя – 400 000 рублей, амортизация начисляется линейным способом из расчета 9 % годовых. В апреле текущего года этот автомобиль ООО «Скит» внесло в счет своего вклада в уставный капитал ООО «Данко» по остаточной стоимости. Отразить данные операции на счетах бухгалтерского учета.

Вариант 4

Задание 1. Учет расходов в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»

Задание 2. В марте текущего года ООО «Равенство» получен кредит в банке в сумме 100 000 рублей, сроком на три месяца под 24 % годовых на приобретение материалов, по условиям договора проценты за пользование кредитом ежемесячно начисляются и перечисляются. Деньги перечислены поставщикам материалов в качестве предоплаты. Материалы получены через месяц в апреле (в т.ч. НДС 18 %) Отразить данные операции на счетах бухгалтерского учета, определить фактическую стоимость приобретенных материалов.

Вариант 5

Задание 1. Учет, расходов, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг. Оценка незавершенного производства

Задание 2. Организация заключила договор со специализированной организацией на оказание информационных услуг в целях приобретения акций ОАО «Ключи». За оказанные услуги было оплачено 11 800 рублей (в т.ч. НДС 18 %). На основании полученной информации организация заключила договор и приобрела 1000 акций по цене 100 рублей за штуку. Через 6 месяцев акции были реализованы ООО «Светик» по договорной стоимости 200 рублей за

акцию. Отразить данные операции на счетах бухгалтерского учета и определить финансовый результат от сделки.

Вариант 6

Задание 1. Учет кредитов и займов

Задание 2. Один из цехов вспомогательного производства ООО «Сахарный дом» вырабатывает пар. Этот пар нужен для переработки сахара-сырца. Также пар используют для нужд здания заводоуправления, объектов жилищно-коммунального хозяйства и цеха вспомогательного производства, который выпускает запчасти. Кроме того, ООО «Сахарный дом» реализует пар другим организациям. В I квартале текущего года у цеха по выработке пара были совершены следующие расходы:

- плата за забор воды - 70 800 руб. (в том числе НДС - 10 800 руб.);
- стоимость израсходованного газа для отопления - 177 000 руб. (в том числе НДС - 27 000 руб.);
- стоимость расходных материалов для общехозяйственных нужд цеха - 7080 руб. (в том числе НДС - 1080 руб.);
- зарплата работникам цеха - 60 000 руб.;
- отчисления на социальные нужды - ? руб.;
- амортизация оборудования - 48 000 руб.

Затраты цеха вспомогательного производства распределяются между подразделениями пропорционально объему потребляемого пара следующим образом:

- цех основного производства - 55 процентов;
- цех вспомогательного производства по выпуску запчастей - 10 процентов;
- заводоуправление - 10 процентов;
- объекты жилищно-коммунального хозяйства - 15 процентов;
- другие организации - 10 процентов. Выработано пара за квартал – 1000 Ккал. Отразить данные операции на счетах бухгалтерского учета.

Вариант 7

Задание 1. Учет прочих доходов и расходов

Задание 2. На основании имеющейся информации об операциях цеха № 1 производственного предприятия определить:

а) фактическую себестоимость выпущенной продукции;

б) отразить на счетах бухгалтерского учета операции:

1. Отпущены материалы:

-на производство изделий – 126 000 руб.

-на содержание оборудования цеха – 12 300 руб.

2. Начислена заработная плата:

-рабочим, выпускающим продукцию – 200 000 руб.

-рабочим, обслуживающим оборудование – 40 000 руб.

3. Произведены отчисления на социальные нужды:

- с заработной платы рабочих, выпускающих продукцию - ?
- с заработной платы рабочих, обслуживающих оборудование - ?
- 4. Начислена амортизация по оборудованию цеха 1 200 руб.
- 5. Списаны общепроизводственные расходы - ?
- 6. На склад сдана готовая продукция по нормативной стоимости - 500 000 руб. (в учете применяется счет 40 «Выпуск продукции»)
- 7. Списана фактическая себестоимость готовой продукции, если:
 - остаток незавершенного производства на начало отчетного периода 27 000 руб.
 - остаток незавершенного производства на конец отчетного периода 16 300 руб.

Вариант 8

Задание 1. Учет реализации готовой продукции.

Задание 2. На основании имеющейся информации о деятельности автотранспортного предприятия определить финансовый результат. Отразить на счетах бухгалтерского учета операции.

1. В 2014 году автотранспортное предприятие оказало услуг по перевозке груза заказчиком на сумму 10856 000 руб. с учетом НДС 18%. Себестоимость оказанных услуг 8000 0000 руб. Определить результат от оказания услуг - ?

2. В 2014 году автотранспортное предприятие осуществило реализацию грузового автомобиля. Первоначальная стоимость 223 000 руб. Сумма начисленной амортизации 82 000 руб. На расчетный счет предприятия поступил платеж от покупателя 191 200 руб. (с учетом НДС 18%). Определить результат от продажи автомобиля.

3. Определить бухгалтерскую прибыль автотранспортного предприятия за 2014 год. Начислить налог на прибыль (условно за весь 2014 г.).

Вариант 9

Задание 1. Учет прибыли и ее использования

Задание 2. На основании имеющейся информации о финансовых вложениях организации отразить на счетах бухгалтерского учета операции.

1. В апреле 2014 года приобретено 200 акций по цене 1300 руб. за единицу. С расчетного счета оплачено за приобретенные акции (номинальная стоимость акции 1200 руб.).

По состоянию на 31.12.2014 г. начислены дивиденды по акциям из расчета 8% годовых. У источника выплаты удержан налог на доходы по ценным бумагам в размере 6%. На расчетный счет организации поступила причитающаяся сумма дохода.

Акции имеют котировку на бирже, на конец отчетного года стоимость акций составила 265 000 руб. Отразить корректировку стоимости акций по состоянию на 31.12.2014 г.

2. В ноябре 2013 года приобретено 100 облигаций по цене 950 руб. за единицу. С расчетного счета оплачено за облигации (номинальная стоимость облигаций 1000 руб., срок погашения – ноябрь 2014 года).

По облигациям начисляется и выплачивается процентный доход один раз год в размере 10% годовых. За счет начисленного дохода стоимость облигаций доведена до номинальной. В ноябре 2014 года облигации погашены. На расчетный счет поступила причитающаяся сумма за облигации и процентный доход- ?

Вариант 10

Задание 1. Учет выпуска продукции, ее оценка.

Задание 2. На основании имеющейся информации по торговой организации отразить на счетах бухгалтерского учета операции по полученному кредиту банка. Начислить проценты по кредиту банка.

1. На основании кредитного договора от 07.09.2014 г. получен банковский кредит 720 000 рублей на пополнение оборотных средств. Срок предоставления кредита 2 месяца. По условиям договора предусмотрено ежемесячное гашение части задолженности по кредиту в размере 360 000 рублей, начиная с 10.10.2014 г. Проценты за кредит начисляются и перечисляются банку ежемесячно от оставшейся к погашению суммы долга на 10 число месяца, следующего за отчетным. Кредит предоставлен под 15% годовых.

2. 10.09.2014 г. кредит зачислен на расчетный счет организации. 25.09.2014 г. с расчетного счета перечислен аванс поставщику товаров в сумме 400 000 рублей. 16.10.2014 г. товары поступили от поставщиков на сумму 610 000 рублей, НДС 18% и приняты к учету. С расчетного счета перечислено поставщику в окончательный расчет. 10.11.2014 срок кредитного договора истек. С расчетного счета погашена оставшаяся сумма долга и процентов по нему.

Вариант 11

Задание 1. Учет затрат основного производства. Оценка незавершенного производства

Задание 2. Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по движению уставного капитала акционерного общества.

Сформирован уставный капитал ОАО в сумме 100 000 руб. Выпущено 100 акций номиналом 1000 руб., которые распространены между участниками общества по цене 1100 руб. за акцию. Определите сумму эмиссионного дохода общества. На расчетный счет ОАО поступили денежные средства в оплату за акции.

Через 1 год принято решение собрания акционеров выкупить собственные акции с целью их аннулирования и уменьшения величины уставного капитала. Выкуплено 30 акций по цене 1050 руб. Определите разницу между номинальной и выкупной стоимостью выкупленных акций. Отражается

уменьшение величины уставного капитала после аннулирования акций, выкупленных у акционеров.

Вариант 12

Задание 1. Понятие, классификация и учет финансовых вложений.

Задание 2. На основании имеющейся информации по выпуску и реализации продукции производственным предприятием определить:

1. Фактическую себестоимость готовой продукции;
2. Финансовый результат от реализации продукции;
3. Отобразить на счетах бухгалтерского учета операции:
 - а) Из производства выпущена и оприходована на складе по учетным ценам готовая продукция – 1 800 000 руб. (в учете счет 40 «Выпуск продукции» не применяется).
 - б) Для расчета фактической себестоимости продукции имеются следующие данные: остаток незавершенного производства за отчетный период 27 100 руб.; остаток незавершенного производства на конец отчетного периода 36 200 руб.; затраты на производство продукции за отчетный период 1 762 000 руб.
 - в) Предъявлен счет покупателям на отгруженную продукцию с учетом НДС 18% - 2282 000 руб. Нормативная стоимость отгруженной продукции 1600 000 руб.
 - г) На основании расчета отражается разница между нормативной и фактической себестоимостью отгруженной готовой продукции - ?

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

Показатели	Сумма (тыс. руб.)	
	По учетным ценам	По фактической себестоимости
1. Остаток готовой продукции на начало отчетного периода	148,4	126,3
2. Поступило из производства	?	?
3. Итого	?	?
4. Процент отклонений		?
5. Отгружено продукции	?	?
6. Остаток готовой продукции на конец отчетного периода	?	?

- д) Отражается НДС с объема продаж - ?
- ж) Расходы на продажу готовой продукции 32 500 руб.

Вариант 13

Задание 1. Учет финансовых результатов и реформация бухгалтерского баланса.

Задание 2. Отобразить на счетах бухгалтерского учета операции по выявленному и списанному браку.

1. Выявлен брак в производстве на сумму 5000 руб. Брак является исправным. Для исправления брака:

- отпущены материалы на сумму 1 000 руб.;
- начислена заработная плата рабочим, исправляющим брак – 800 руб.;
- произведены отчисления на социальные нужды с заработной платы по ставке ?%
- списана часть общепроизводственных расходов, связанных с исправлением брака – 100 руб.

Отнесено на рабочих, виновных в браке – 3 000 руб. Предъявлена претензия поставщикам некачественных материалов – 1 500 руб. Списан окончательный неисправный брак - ?

2. Выявлен брак в производстве на сумму. Брак оказался неисправным. Согласно калькуляции в себестоимость брака включены следующие расходы:

- стоимость материалов 500 руб.;
- заработная плата рабочим 300 руб.;
- отчисления с заработной платы – ? руб.;

Отнесено на рабочих, виновных в браке 700 руб. Оприходованы возвратные отходы на сумму 100 руб. Списан окончательный неисправный брак - ?

Вариант 14

Задание 1. Учет операций и ценностей, не принадлежащих организации

Задание 2. Отобразить на счетах бухгалтерского учета операции по формированию финансового результата торговой организации.

Организация оптовой торговли реализовала за месяц товаров на сумму 1 996 000 руб. (с учетом НДС 18%). Учетная стоимость реализованных товаров 1 200 000 руб. Расходы на продажу товаров составили 297 400 руб. отражается результат от основного вида деятельности.

За отчетный период в организации оптовой торговли имели место следующие операции:

1. Начислены и уплачены проценты по кредитам банка – 9 850 руб.;
2. На расчетный счет торговой организации поступила сумма штрафов за нарушение договора хозяйственного характера – 7 500 руб.;
3. На основании договора проданы основные средства. Первоначальная стоимость основных средств 36 800 руб., начисленная амортизация на момент продажи 6 200 руб., договорная стоимость продажи с учетом НДС 18 % 40 000 руб. Отражается результат от продажи основных средств.

Определите сумму прибыли (убытка) отчетного периода. Исчислите налог на прибыль по ставке ?%. Рассчитайте сумму прибыли остающейся в распоряжении организации оптовой торговли.

Вариант 15

Задание 1. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов, порядок их распределения и списания на себестоимость продукции (работ, услуг).

Задание 2. Отообразить на счетах бухгалтерского учета операции по формированию финансового результата производственного предприятия.

За год производственное предприятие отгрузило продукцию покупателям на сумму 3 600 000 руб. с учетом НДС 18%. Учетная стоимость отгруженной продукции 2 700 000 руб., фактическая себестоимость продукции 2 500 000 руб. отражается финансовый результат от основного вида деятельности.

За год имели место следующие операции:

С расчетного счета предприятия уплачены штрафы за нарушение договоров хозяйственного характера 10 000 руб.;

Начислены дивиденды от участия в деятельности других организаций 1 000 руб.;

1. С расчетного счета перечислены благотворительные взносы 12 000 руб.

2. Определяется окончательный финансовый результат от обычных видов деятельности. Рассчитать налог на прибыль по ставке ? %.

3. Отражается реформация баланса по состоянию на 31 декабря отчетного года - ?

4. На основании решения собрания учредителей предприятия 60% полученной прибыли направлено на пополнение резервного капитала, 40% на выплату дивидендов.

.