

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
“НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ СТРОИТЕЛЬНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ”**

Институт/филиал ИЭУКСН
Кафедра/структурное подразделение ЭУС

Бухгалтерский учет

Теоретический (лекционный) материал

Москва 2021 г.

СОДЕРЖАНИЕ

	Введение	4
1	Раздел 1. Теория бухгалтерского учета	5
1.1	Цели, задачи, принципы бухгалтерского учета	5
1.1.1	Цели и задачи бухгалтерского учета	5
1.1.2	Нормативное регулирование бухгалтерского учета	14
1.1.3	Учетная политика	23
1.1.4	Объекты бухгалтерского учета	26
1.1.5	Содержание бухгалтерского баланса	31
1.2	Документация и документооборот в бухгалтерском учете	33
1.3	Основные способы и методы ведения бухгалтерского учета	50
1.3.1	Методы бухгалтерского учета	50
1.3.2	Бухгалтерские счета и двойная запись	61
2	Раздел 2. Бухгалтерский финансовый учет	76
2.1	Учет денежных средств, обязательств и расчетов	76
2.1.1	Учет наличных денежных средств	76
2.1.2	Учет операций на расчетном счете	83
2.1.3	Учет операций по валютному счету	85
2.1.4	Учет операций на специальных счетах	89
2.1.5	Учет переводов в пути	94
2.2	Учет внеоборотных активов	95
2.2.1	Учет основных средств	95
2.2.2	Учет нематериальных активов	113
2.2.3	Учет расходов на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР)	120
2.2.4	Учет финансовых вложений	123
2.3	Учет материально-производственных запасов	133
2.4	Учет использования трудовых ресурсов, заработной платы и прочих расчетов с персоналом.	151
2.4.1	Учет расчетов с персоналом по оплате труда	151
2.4.2	Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	156
2.4.3	Удержания с заработной платы работников	157
2.5	Учет расчетов	161
2.5.1	Учет расчетов с подотчетными лицами	161
2.5.2	Учет расчетов с покупателями и заказчиками	166
2.5.3	Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	167
2.5.4	Учет расчетов по страховым взносам	168
2.5.5	Учет налога на добавленную стоимость	170
2.5.6	Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль	172
2.6	Учет затрат на производство.	175
2.7	Учет доходов и расходов организации	182
2.7.1	Учет доходов	182
2.7.2	Учет расходов	186
2.7.3	Учет кредитов и займов	193

2.8	Учет финансовых результатов деятельности организации	200
2.8.1	Понятие и структура финансовых результатов	200
2.8.2	Реформация баланса	201
2.9	Бухгалтерская (финансовая) отчетность и общие требования к ней.	203
2.9.1	Общие правила составления бухгалтерской отчетности	203
2.9.2	Состав и содержание статей баланса предприятия	206
2.9.3	Состав и содержание статей отчета о финансовых результатах	207
2.9.4	Состав и содержание статей отчета об изменениях капитала	208
2.9.5	Состав и содержание статей отчета о движении денежных средств	210
2.9.6	Состав и содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	214
2.9.7	Прочие пояснения к отчетности	216-219

ВВЕДЕНИЕ

Основной задачей курса «Бухгалтерский учет» является формирование у студентов теоретических знаний и владение практическими основами организации учетного процесса в организации, ознакомление с порядком ведения записей в первичных документах, системой счетов бухгалтерского учета, технологией обработки учетной информации, учетными регистрами и формами бухгалтерского учета.

Приобретенные знания и навыки необходимы для решения курсовой работы, которая представлена в виде сквозной задачи и предполагает отражение хозяйственных операций на счетах учета, заполнение основных регистров бухгалтерского учета, и перенос данных в отчетность.

Знание курса «Бухгалтерский учет» имеет первостепенное значение для профессиональной подготовки и деловых качеств экономистов, бухгалтеров, финансистов и менеджеров.

Раздел 1. Теория бухгалтерского учета

Тема 1.1. Цели, задачи, принципы и методы бухгалтерского учета

1.1.1. Цели и задачи бухгалтерского учета

Понятие бухгалтерского учета дано в Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее Закон о бухгалтерском учете): «Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н) (далее Положение по бухгалтерскому учету) определение представлено немного в другой формулировке: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Принято выделять три вида бухгалтерского учета: финансовый, управленческий и налоговый (рис.1).



Рис.1. Виды бухгалтерского учета

Все виды объединяют общие методы ведения, но каждый из них имеет определенные отличия. (табл.1)

Таблица 1.

Сравнительная характеристика видов учета на предприятии

№	Критерий	Бухгалтерский учет	Управленческий учет	Налоговый учет
1	Обязательность	Обязательно	Необязательно	Обязательно
2	Цель	Составление финансовых документов для внешних пользователей	Информационное обеспечение внутрифирменного управления	Контроль правильности, полноты и своевременности исчисления и уплаты
3	Правила ведения	Основан на общепринятых принципах	Учетные принципы формируются организацией самостоятельно, исходя из целей и задач внутрифирменного управления	Основной принцип учета — обеспечение непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, влекущих за собой изменение размера
4	Пользователи информации	Внешние и внутренние пользователи бухгалтерской информации	Различные уровни внутрифирменного управления	Внешние и внутренние пользователи
5	Основной внутренний документ, определяющий порядок ведения	Учетная политика для целей ведения финансового учета	Учетная политика для целей ведения управленческого учета	Учетная политика для целей ведения налогового учета
6	Принцип группировки расчетов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции	По экономическим элементам
7	Основной объект учета и отчетности	Организация как юридическое лицо	Структурные подразделения	Организация как юридическое лицо
8	Периодичность представления отчетности	Устанавливается законодательными нормативными актами	По мере необходимости, в соответствии с принципами целесообразности и	По окончании налогового периода
9	Использование метода двойной записи	Обязательно	Возможно, но не обязательно	Не предусмотрено

Данный курс посвящен изучению финансового учета, который часто называют просто «бухгалтерский».

Экономические субъекты, которые обязаны вести бухгалтерский учет, перечислены в Законе о бухгалтерском учете. К ним относятся:

- 1) коммерческие и некоммерческие организации;
- 2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами;
- 3) Центральный банк Российской Федерации.

Могут не вести бухгалтерский учет в соответствии с Законом о бухгалтерском учете:

- индивидуальные предприниматели в случае, если они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

- находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Некоторые экономические субъекты могут применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета. К ним относятся:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково".

Для того, чтобы определить, относится ли организация к субъектам малого предпринимательства, необходимо проверить на соответствие критерии, прописанные в Федеральном законе от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (далее Федеральный закон № 209-ФЗ).

К субъектам малого и среднего предпринимательства относятся: хозяйственные общества, хозяйственные товарищества, хозяйственные партнерства, производственные кооперативы, потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели.

Должны выполняться следующие условия:

1) для хозяйственных обществ, хозяйственных товариществ, хозяйственных партнерств должно быть выполнено хотя бы одно из следующих требований:

а) участники хозяйственного общества либо хозяйственного товарищества - Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, общественные или религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды (за исключением инвестиционных фондов) владеют суммарно не более чем двадцатью пятью процентами долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью либо складочном капитале хозяйственного товарищества или не более чем двадцатью пятью процентами голосующих акций акционерного общества, а участники хозяйственного общества либо хозяйственного товарищества - иностранные юридические лица и (или) юридические лица, не являющиеся субъектами малого и среднего предпринимательства, владеют суммарно не более чем сорока девятью процентами долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью либо складочном капитале хозяйственного товарищества или не более чем сорока девятью процентами голосующих акций акционерного общества.

б) акции акционерного общества, обращающиеся на организованном

рынке ценных бумаг, отнесены к акциям высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

в) деятельность хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств заключается в практическом применении (внедрении) результатов интеллектуальной деятельности (программ для электронных вычислительных машин, баз данных, изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, селекционных достижений, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), исключительные права на которые принадлежат учредителям (участникам) соответственно таких хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств - бюджетным, автономным научным учреждениям либо являющимся бюджетными учреждениями, автономными учреждениями образовательным организациям высшего образования;

г) хозяйственные общества, хозяйственные партнерства получили статус участника проекта в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково";

д) учредителями (участниками) хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств являются юридические лица, включенные в утвержденный Правительством Российской Федерации перечень юридических лиц, предоставляющих государственную поддержку инновационной деятельности.

ж) участниками обществ с ограниченной ответственностью являются только общероссийские общественные объединения инвалидов и (или) их отделения (территориальные подразделения) и в таких обществах с ограниченной ответственностью за предшествующий календарный год среднесписочная численность инвалидов по отношению к другим работникам составляет не менее чем пятьдесят процентов, а доля оплаты труда инвалидов в фонде оплаты труда - не менее чем двадцать пять процентов;

2) среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год хозяйственных обществ, хозяйственных товариществ, хозяйственных партнерств, не должна превышать ста человек для малых

предприятий (среди малых предприятий выделяются микропредприятия - до пятнадцати человек);

3) доход хозяйственных обществ, хозяйственных товариществ, хозяйственных партнерств, за предшествующий календарный год, не должен превышать предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства (для микропредприятий – 120 млн рублей, для малых предприятий – 800 млн рублей, для средних предприятий – 2 млрд рублей.)

Категория субъекта малого или среднего предпринимательства определяется в соответствии с наибольшим по значению условием.

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;

3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

4) микрофинансовые организации;

5) организации бюджетной сферы;

6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

7) коллегии адвокатов;

8) адвокатские бюро;

9) юридические консультации;

10) адвокатские палаты;

11) нотариальные палаты;

12) некоммерческие организации, выполняющие функции иностранного агента.

Упрощенная система ведения бухгалтерского учета подразумевает значительное сокращение регистров, применение ограниченного количества бухгалтерских счетов, возможность не применять некоторые ПБУ или их частичное применение, сокращенную бухгалтерскую отчетность и другие льготы.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность коммерческой организации или функции, выполняемые учреждением (иной некоммерческой организацией). При этом под хозяйственной деятельностью организации или учреждения понимается вся совокупность операций, связанных с созданием, функционированием и ликвидацией организации (учреждения).

К задачам бухгалтерского учета относится:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Основной целью бухгалтерского учета является оперативное формирование полных и достоверных данных, для обеспечения внутренних и внешних пользователей бухгалтерской информации, необходимой для

выработки и принятия управленческих решений, а также для контроля за реализацией принятых решений.

Пользователями бухгалтерской информации являются юридические или физические лица, заинтересованные в информации об организации.

Вся совокупность пользователей бухгалтерской отчетности по отношению к организации делится на две большие группы: внешние и внутренние пользователи.

К внешним пользователям относятся инвесторы, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти, общественность.

К внутренним пользователям относятся руководство организации и работники.

Согласно «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике Российской Федерации», заинтересованные пользователи преследуют следующие основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

1) инвесторы и их представители заинтересованы в информации: о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; на основе которой возможно распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденды;

2) работники заинтересованы в информации: о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;

3) заимодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты;

4) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

5) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о

продолжении деятельности организации;

6) органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения;

7) общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях.

Установлены следующие требования к ведению бухгалтерского учета:

- Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утверждаемого Министерством финансов Российской Федерации.

- Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации

- в рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

- Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой,

непротиворечивости и рациональности

- В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются раздельно.

1.1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы;

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются Министерство Финансов Российской Федерации и Центральный банк Российской Федерации.

Министерство Финансов Российской Федерации:

1) утверждает программы разработки федеральных стандартов;

2) утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

3) организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;

5) участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;

6) представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) осуществляет иные функции.

Центральный банк Российской Федерации в пределах его компетенции:

1) разрабатывает, утверждает отраслевые стандарты и нормативные акты Центрального банка Российской Федерации и обобщает практику применения указанных стандартов и нормативных актов;

2) участвует в подготовке и согласовывает программы разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4) участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

Законодательство Российской Федерации устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создает правовой механизм регулирования бухгалтерского учета. На рисунке 2 представлена Система регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Она состоит из документов законодательного уровня, нормативных правовых актов и документов экономического субъекта.

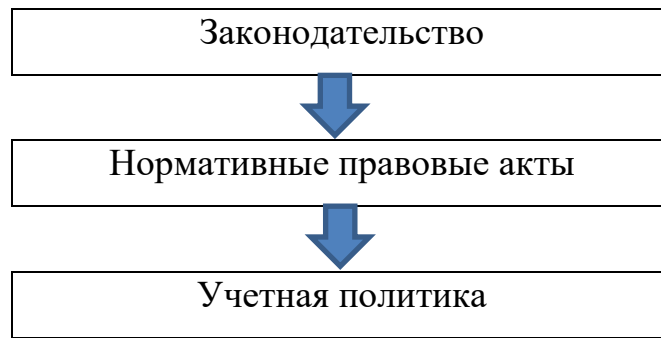


Рис. 2. Система регулирования бухгалтерского учета

Документы законодательного уровня:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ;

- Кодексы Российской Федерации (Налоговый Кодекс РФ; Гражданский Кодекс РФ; Бюджетный Кодекс РФ; Трудовой Кодекс РФ; другие кодексы)

- Федеральные Законы;

- Указы Президента Российской Федерации;

- Постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации.

Нормативные правовые акты

К основным нормативным актам в области бухгалтерского учета относят:

- Федеральные стандарты;

- Отраслевые стандарты;

- Рекомендации в области бухгалтерского учета;

- Документы международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);

- Стандарты экономического субъекта.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Закону о бухгалтерском учете. Отраслевые стандарты и нормативные акты Центрального банка Российской Федерации не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным, отраслевым стандартам и нормативным актам Центрального банка Российской Федерации.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

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

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

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

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением планов счетов бухгалтерского учета для Центрального банка Российской Федерации, кредитных организаций, некредитных финансовых организаций, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств и порядка их применения;

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

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

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

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

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы.

К Федеральным стандартам относятся следующие документы:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н).

- Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению".

- ФСБУ (Федеральные стандарты по бухгалтерскому учету), в том числе ПБУ (Положения по бухгалтерскому учету)

На 01.01.2022 действуют следующие ФСБУ/ПБУ:

- ФСБУ 5/2019 «Запасы»

- ФСБУ 6/2020 «Основные средства»

- ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

- ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»

- ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»

- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»

- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»

- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»

- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»

- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»

- ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы"

- ПБУ 9/99 «Доходы организации»

- ПБУ 10/99 «Расходы организации»

- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»

- ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»

- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»

- ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»

- ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»

- ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно–исследовательские, опытно–конструкторские и технологические работы»

- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»

- ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»

- ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»

- ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»

- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»

- ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»

- ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»

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

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

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в

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

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

Документы МСФО – принимаемые Фондом МСФО:

- международные стандарты;
- разъяснения международных стандартов;
- изменения, которые вносятся в международные стандарты и разъяснения;
- иные документы, определенные Фондом МСФО в качестве неотъемлемой части международных стандартов и (или) разъяснений.

На территории Российской Федерации применяются МСФО и разъяснения МСФО, признанные в порядке, установленном постановлением Правительства Российской Федерации по согласованию с Банком России от 25.02.2011 № 107. Документы МСФО обязательны к применению при составлении консолидированной финансовой отчетности организациями:

- на которые распространяется действие Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»
- для которых другими федеральными законами предусмотрены составление, и (или) представление, и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности (сводной бухгалтерской отчетности, сводной (консолидированной) отчетности и баланса)
- учредительными документами которых предусмотрены представление и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности.

Список действующих на территории Российской Федерации МСФО представлен в табл. 2.

Таблица 2.

Список действующих на территории РФ МСФО

IAS (International Accounting Standards)	IFRS (International Financial Reporting Standards)	Интерпретации КИМФО (IFRIC) и ПКИ (SIC) IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee SIC – (Standing Interpretations Committee)
IAS 1 Представление финансовой отчётности IAS 2 Запасы IAS 7 Отчёты о движении денежных средств IAS 8 Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки IAS 10 События после окончания отчётного периода IAS 11 Договоры на строительство IAS 12 Налоги на прибыль IAS 16 Основные средства IAS 17 Аренда IAS 18 Выручка IAS 19 Вознаграждения работникам IAS 20 Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи IAS 21 Влияние изменений обменных курсов валют IAS 23 Затраты по займам IAS 24 Раскрытие информации о связанных сторонах IAS 26 Учёт и отчётность по пенсионным планам) IAS 27 Отдельная финансовая отчётность IAS 28 Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия IAS 29 Финансовая отчётность в гиперинфляционной экономике IAS 32 Финансовые инструменты: представление информации IAS 33 Прибыль на акцию IAS 34 Промежуточная финансовая отчётность IAS 36 Обесценение активов IAS 37 Резервы, условные обязательства и условные активы IAS 38 Нематериальные активы IAS 39 Финансовые	IFRS 1 Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности IFRS 2 Платёж, основанный на акциях IFRS 3 Объединения бизнеса IFRS 4 Договоры страхования IFRS 5 Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность IFRS 6 Разведка и оценка запасов полезных ископаемых IFRS 7 Финансовые инструменты: раскрытие информации IFRS 8 Операционные сегменты IFRS 10 Консолидированная финансовая отчётность IFRS 11 Совместная деятельность IFRS 12 Раскрытие информации об участии в других предприятиях IFRS 13 Оценка справедливой стоимости	IFRIC 1 Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах IFRIC 2 Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты IFRIC 4 Определения наличия в соглашении признаков аренды IFRIC 5 Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации IFRIC 6 Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — отработанное электрическое и электронное оборудование IFRIC 7 Применение подхода, требующего пересчёта финансовой отчётности в соответствии с IAS 29 Финансовая отчётность в условиях гиперинфляции IFRIC 9 Повторный анализ встроенных производных инструментов IFRIC 10 Промежуточная финансовая отчётность и обесценение IFRIC 12 Договоры концессии по предоставлению услуг IFRIC 13 Программы лояльности покупателей IFRIC 14 IAS 19 — Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь IFRIC 16 Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение IFRIC 17 Распределения акционерам в неденежной форме IFRIC 18 Передача активов покупателями

инструменты: признание и измерение IAS 40 Инвестиционное имущество IAS 41 Сельское хозяйство		IFRIC 19 Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами IFRIC 20 Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения (IFRIC 21 Обязательные платежи SIC 7 Введение евро SIC 10 Государственная помощь: отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью SIC 15 Операционная аренда - стимулы SIC 25 Налоги на прибыль — изменения налогового статуса предприятия или его акционеров SIC 29 Договоры концессии по предоставлению услуг: Раскрытие информации SIC 31 Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги SIC 32 Нематериальные активы: затраты на Интернет-сайт
--	--	--

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

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

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

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

Основным стандартом организации является Учетная политика, которая представляет собой совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета.

1.1.3. Учетная политика

Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Организация самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или другим лицом, на которое в соответствии с законодательством возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается руководителем.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Вновь созданные организации, и возникшие в результате реорганизации утверждают избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации, при этом учетная политика считается

применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями).

При формировании учетной политики предполагаются следующие допущения:

- *имущественной обособленности* (предполагается, что: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций);

- *непрерывности деятельности* (организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке);

- *последовательности применения* (принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому);

- *временной определенности фактов хозяйственной деятельности* (факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами).

Учетная политика должна удовлетворять требованиям:

- *полноты* (полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности);

- *своевременности* (своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности);

- *осмотрительности* (большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов);

- *приоритета содержания перед формой* (отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой

формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования);

- *непротиворечивости* (тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца);

- *рациональности* (рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации).

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

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

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности,

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения;
- содержание изменений;
- порядок отражения последствий изменения в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по

каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, а также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;

- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативно-правового акта впервые или изменением нормативно-правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Если же раскрытие вышеперечисленной информации по отдельному отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по более ранним отчетным периодам невозможно, то это необходимо указать и назвать период, с которого начнут действовать изменения учетной политики.

В случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация в отчете должна указать, что не применяет его, и дать оценку влияния нормативно-правового акта на показатели бухгалтерской отчетности за период, в котором начнется применение.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснениях, входящих в состав бухгалтерской отчетности организации.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

1.1.4. Объекты бухгалтерского учета

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;

- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

1) Факт хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Что подразумевается под сделкой, событием и хозяйственной операцией?

Согласно статье 153 ГК РФ «сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей». При этом статьей 154 ГК РФ устанавливается, что «сделки могут быть двух- или многосторонними (договоры) и односторонними». Согласно подпунктам 2 и 3 статьи 154 ГК РФ «односторонней считается сделка, для совершения которой в соответствии с законом, иными правовыми актами или соглашением сторон необходимо и достаточно выражения воли одной стороны. Для заключения договора необходимо выражение согласованной воли двух сторон (двусторонняя сделка) либо трех или более сторон (многосторонняя сделка)». Таким образом, договор, заключенный юридическим лицом, является сделкой.

Событие возникает независимо от воли лица, ведущего учет или его представителей. Сюда можно отнести какие-либо бедствия, например, пожар, наводнение и т. п., течение сроков, например, истечение срока исковой давности и т. п.

Хозяйственная операция — действие или событие, подлежащее отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

Сделка, событие и хозяйственная операция являются фактами хозяйственной деятельности только в том случае, когда они оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Например, получение счета на оплату от поставщика за материалы не изменяет финансовое положение и не приводит к списанию денежных средств. Сначала на основании счета будет принято решение об оплате, составлено платежное поручение и получена выписка из банка о проведении операции. В этой цепочке только выписка из банка свидетельствует о списании денежных средств и, соответственно, является подтверждением хозяйственной операции, то есть факта хозяйственной жизни. Ни поступление счета, ни составление платежного поручения не отражается в бухгалтерском учете.

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

Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. К активам относится все имущество, принадлежащее организации на правах собственности, владения или пользования, а также задолженность юридических и физических лиц (дебиторская задолженность). Активы организации могут использоваться в производственной или торговой деятельности (т.е. в деятельности, направленной на получение систематической прибыли) или при осуществлении непроизводственных расходов (социальных, бытовых, культурных, оздоровительных, спортивных и т.д.)

Все активы подразделяются на внеоборотные (долгосрочные) и оборотные, (участвующие в одном производственном цикле). В бухгалтерском учете принято считать за один оборот 12 последовательных

календарных месяцев. Таким образом, если имущество организации используется более 12 месяцев, его учитывают в составе внеоборотных активов.

К такому имуществу относятся:

- Нематериальные активы;
- Результаты исследований и разработок;
- Нематериальные поисковые активы;
- Материальные поисковые активы;
- Основные средства;
- Доходные вложения в материальные ценности;
- Финансовые вложения (долгосрочные);
- Отложенные налоговые активы;
- Прочие внеоборотные активы.

К оборотным активам относится имущество, используемое организацией менее 12 месяцев, в том числе:

- Запасы;
- Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- Дебиторская задолженность;
- Финансовые вложения (краткосрочные, за исключением денежных эквивалентов);
- Денежные средства и денежные эквиваленты;
- Прочие оборотные активы.

3) Обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов её хозяйственной деятельности и расчёты по которой должны привести к оттоку активов. Обязательства организации делят на долгосрочные и краткосрочные, в зависимости от срока погашения.

Долгосрочные обязательства подлежащих погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты и включают следующие показатели:

- Заемные средства (полученные на срок более 12 месяцев);
- Отложенные налоговые обязательства;

- Оценочные обязательства;
- Прочие обязательства.

Краткосрочные обязательства должны быть погашены не более чем за 12 месяцев:

- Заемные средства (полученные на срок менее 12 месяцев);
- Кредиторская задолженность (перед поставщиками материально-производственных запасов; перед подрядчиками, выполняющими работы или оказывающими услуги; по авансам, полученным от покупателей и заказчиков; по налогам и сборам; перед персоналом по оплате труда и др).

Долгосрочные и краткосрочные обязательства представляют собой заемный капитал организации.

4) Источники финансирования деятельности - это капитал и резервы. Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за всё время деятельности организации. Резервный капитал формируется за счет прибыли организации. В состав капитала включаются:

- Уставный капитал;
- Добавочный капитал;
- Резервный капитал;
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Источники финансирования деятельности представляют собой собственный капитал организации.

5) Доходом считается увеличение экономических выгод в течение отчётного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников.

Доходы включают такие статьи, как:

- выручка от реализации продукции, работ, услуг,
- проценты и дивиденды к получению,
- арендная плата,
- а также прочие доходы.

6) Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчётного периода или возникновение обязательств, которые

приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников.

Расходы включают такие статьи, как:

- затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг),
- оплату труда работников и управленческого персонала,
- амортизационные отчисления,
- а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

1.1.5. Содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Баланс представляет собой документ, состоящий из двух взаимосвязанных частей - актива и пассива. В активе баланса отражается наличие имущества организации, а в пассиве — источники его образования. Сумма всех активов должна равняться сумме всех пассивов.

На рисунке 3 представлена структура бухгалтерского баланса.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	
АКТИВ	ПАССИВ
Раздел I «Внеоборотные активы»	Раздел III «Капитал и резервы»
Раздел II «Оборотные активы»	Раздел IV «Долгосрочные обязательства»
	Раздел V «Краткосрочные обязательства»

Рис. 3. Структура бухгалтерского баланса

При формировании бухгалтерских данных используется капитальное, или основное, уравнение бухгалтерского баланса, которое имеет вид:

$$\text{Актив} = \text{Капитал} + \text{Обязательства.}$$

Сумма капитала и обязательств организации носит название пассив. Экономический смысл приведенного уравнения состоит в том, что

приобретение имущества организации должно быть обеспечено наличием соответствующих источников: последние состоят из средств учредителей или участников (капитал) и кредиторской задолженности срок погашения которой по каким-либо причинам отложен.

Состав актива бухгалтерского баланса.

Раздел I «Внеоборотные активы»

- Нематериальные активы;
- Результаты исследований и разработок;
- Нематериальные поисковые активы;
- Материальные поисковые активы;
- Основные средства;
- Доходные вложения в материальные ценности;
- Финансовые вложения (долгосрочные);
- Отложенные налоговые активы;
- Прочие внеоборотные активы.

Раздел II «Оборотные активы»

- Запасы;
- Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- Дебиторская задолженность;
- Финансовые вложения (краткосрочные, за исключением денежных эквивалентов);
- Денежные средства и денежные эквиваленты;
- Прочие оборотные активы.

Состав пассива бухгалтерского баланса.

Раздел III «Капитал и резервы»

- Уставный капитал;
- Собственные акции, выкупленные у акционеров (вычитаются);
- Переоценка внеоборотных активов;
- Добавочный капитал (кроме переоценки);
- Резервный капитал;

- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Раздел IV

«Долгосрочные обязательства»

- Заемные средства (полученные на срок более 12 месяцев);
- Отложенные налоговые обязательства;
- Оценочные обязательства;
- Прочие обязательства.

Раздел V «Краткосрочные обязательства»

- Заемные средства;
- Кредиторская задолженность;
- Доходы будущих периодов;
- Оценочные обязательства;
- Прочие обязательства.

1.2. Документы и документооборот в бухгалтерском учете

В бухгалтерском учете оформление документов и организация документооборота регулируются Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».

Все бухгалтерские документы делятся на две категории:

1. Первичные учётные документы, которые предназначены для отражения отдельных фактов хозяйственной жизни.
2. Регистры бухучёта, которые служат для накопления и обобщения информации о фактах хозяйственной деятельности.

В общем случае бухгалтерские документы нужно составлять на русском языке. Документы, которые составлены на иностранном языке, должны содержать построчный перевод на русский.

Все денежные величины в документах отражают в рублях. Если операция отражена в валюте, нужно одновременно указать её сумму в валюте и в рублях.

Пересчитывать сумму в рубли нужно по официальному курсу ЦБ РФ на дату операции.

Первичные учётные документы

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного(ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных.

Формы первичных учетных документов утверждает руководитель. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. В первичном учетном документе допускаются исправления. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц,

составивших документ, с указанием их фамилий и инициалов.

При исправлении бумажного бухгалтерского документа запись нужно сделать таким образом, чтобы были видны и неверные, и исправленные данные. Для этого ошибочную информацию нужно аккуратно зачеркнуть и написать сверху правильные данные. Рядом следует написать «Исправлено», поставить дату и заверить исправление подписями ответственных за составление документа лиц с указанием их ФИО и должностей.

Исправления в кассовых и банковских документах не допускаются.

Подписывает бухгалтерские документы руководитель компании, а также те сотрудники, которым он предоставил такое право.

Регистры бухгалтерского учета

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

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

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета.

Систему учётных регистров нужно организовать так, чтобы соблюдались основные принципы бухучёта.

1. Полнота. Все пользователи должны иметь возможность получить из данных бухучёта необходимую им информацию. Это, в первую очередь, собственники бизнеса и руководители, а также внешние пользователи: инвесторы, банки, контрагенты, государственные органы.

2. Хронологическая и систематическая запись. Объекты бухучёта нужно отражать в документах последовательно и группировать в соответствии с их экономическим смыслом.

3. Аналитический и синтетический учёт. Все бухгалтерские данные

нужно отражать как в разрезе отдельных объектов, так и обобщённо, исходя из экономического смысла операции. Например, при начислении зарплаты аналитический учет нужно вести по кредиту счета 70 в разрезе работников. А итоговую сумму начисленной зарплаты затем следует распределить между счетами по учёту затрат в зависимости от категории работников.

4. Системность. Все данные бухучёта должны быть связаны между собой. Данные аналитического учёта должны соответствовать итоговым записям по синтетическим счетам, а данные учётных регистров — строкам бухгалтерской отчётности.

5. Обоснованность и достоверность. Все бухгалтерские записи должны в точности соответствовать первичным документам и отражать объекты бухучёта без пропусков.

6. Своевременность. Данные нужно своевременно отражать в бухучёте, чтобы оперативно предоставлять текущую информацию пользователям и формировать отчётность в установленные сроки.

7. Юридическая значимость. Бухгалтерские документы должны выступать в качестве подтверждения хозяйственных операций. Для этого они должны содержать необходимые реквизиты, предусмотренные ст. 9 и 10 закона № 402-ФЗ: сведения о компании, дату, суть операции, денежное измерение и подписи ответственных лиц.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

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

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

Примерами регистров являются: журнал хозяйственных операций, кассовая книга, оборотно-сальдовая ведомость и др.

Регистры подразделяются на группы по назначению (хронологические, систематические и комбинированные), содержанию (синтетические и аналитические) и форме (двусторонние, односторонние, табличные и шахматные и т.д.). Выбор формы и содержания регистров коммерческих организаций отдан на усмотрение хозяйствующего субъекта.

На регистрах бухгалтерского учета не обязательна подпись главного бухгалтера, так как ни Закон о бухгалтерском учете, ни Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности к этому не обязывают.

Преимущества и недостатки электронных регистров.

Возможности современных программно-прикладных продуктов позволяют регистрировать и группировать данные бухгалтерского учета не так, как это делалось раньше в бумажных регистрах. В частности, в программе одна запись данных с первичного документа автоматически распределяется по различным уровням регистрации и формирует сразу несколько регистров

бухгалтерского учета (с разной аналитикой, детализацией и условиями выборки данных). Единство системы компьютерного учета реализуется на уровне самой программы, в которую уже заложены механизмы контроля, в то время как в бумажных формах контрольная функция реализуется за счет взаимосвязанности всей совокупности регистров бухгалтерского учета. То есть то, что бухгалтеру приходится делать вручную при бумажном документообороте регистров, в программе реализуется автоматически. Наравне с преимуществами электронных регистров есть один недостаток, а точнее сложность в заверении регистров электронной подписью. Именно она придает электронному документу легитимность и юридическую значимость (ст. 6 Закона об электронной подписи). Приходится констатировать, что в Законе о бухгалтерском учете нет указания на вид электронной подписи для регистров, составляемых в виде электронного документа. В связи с этим бухгалтер вправе использовать как усиленную (квалифицированную и неквалифицированную), так и простую электронную подпись (ст. 5 Закона об электронной подписи). Утверждение можно взять на вооружение до того момента, как процедура подписания электронных регистров будет прописана в федеральных стандартах бухгалтерского учета или иных нормативных документах. Регистры ведутся в разрезе счетов бухгалтерского учета с различной детализацией и выборкой данных (анализ счета, анализ счета по субконто, карточка счета, оборотно-сальдовая ведомость). При этом предусматриваются и сводные регистры, в которых приводится обобщенная информация по нескольким счетам учета (например, оборотно-сальдовая ведомость по всем счетам, отчет по проводкам, журнал хозяйственных операций или журнал проводок и другие общие формы).

Нормы ч. 5 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете и п. 4 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" необходимо утверждать в учетной политике, тем более бланков регистров немного, если не рассматривать их применительно к каждому счету учета. Исправления в учетных регистрах. В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не

санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц (ч. 8 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете). В программно-прикладных продуктах предусматривается внесение изменений в регистры путем добавления документов и соответствующей информации, даже в том случае, если период "закрит". Единственное, такие изменения, произведенные задним числом, могут негативно сказаться на отчетности, поэтому, прежде чем менять что-либо в регистрах (в части информации в них), следует разобраться с тем, как исправить пропуск (искажение) в бухгалтерском учете согласно нормам ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности". Расхождения в регистрах и первичных документах бывают, когда бухгалтер преждевременно отражает операцию, не подтвержденную первичным документом, или же, наоборот, когда в регистрах пропущена операция с достаточным документальным подтверждением. В таких случаях приоритет отдается не регистрам, а первичным документам как доказательству, подтверждающему совершенную хозяйственную операцию. В связи с тем что цели ведения бухгалтерского и налогового учета различны, вполне объяснимы различия в показателях, отражаемых в соответствующих регистрах. Для этого даже есть отдельный бухгалтерский стандарт - ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" - позволяющий отслеживать различия между БУ и НУ (главным образом в части доходов и расходов) и отражать отложенные (постоянные) налоги, корректирующие налоговые обязательства в бухгалтерском учете. Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. В связи с этим в

Постановлении ФАС СЗО от 28.02.2013 N A13-3557/2012 сказано: в целях установления правильности исчисления налоговой базы и, следовательно, точности расчета налога на прибыль налоговый орган вправе требовать от организации представления регистров бухгалтерского учета. При этом налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации, вправе дополнительно представить выписки из регистров бухгалтерского учета (п. 4 ст. 88 НК РФ). Помимо непосредственного налогового контроля, регистры бухучета могут понадобиться при ведении налогового учета (в частности, по налогу на прибыль). Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, организация вправе самостоятельно дополнить регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета (Письмо Минфина России от 29.07.2013 N 03-03-06/1/30040). Во многих бухгалтерских программах сегодня предусмотрено формирование налоговых регистров одновременно с ведением бухгалтерских. Практика показывает, что им нужно уделять отдельное внимание, так как бухгалтерский и налоговый учет имеют достаточно расхождений и программа не в состоянии все их отследить при отсутствии необходимой (исчерпывающей) информации. Кроме того, что регистры бухгалтерского учета используются при проверке инспекторами исчисления налогов, регистры проверяются и другими ревизорами, причем не всегда законно. Например, службам государственного жилищного контроля и строительного надзора регистры по счетам 08 "Вложения во внеоборотные активы", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 86 "Целевое финансирование" позволяют проследить поступление и использование денежных средств участников долевого строительства.

Неполное представление по требованию налоговиков регистров бухгалтерского и налогового учета может привести к серьезным штрафным

санкциям. Ст. 120 НК РФ посвящена налоговым санкциям за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Под грубым нарушением в данном контексте понимаются:

- отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета либо налогового учета;
- систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, НМА и финансовых вложений.

Минимальный размер штрафа составляет 10 тыс. руб., средний (если нарушения совершены в течение более одного налогового периода) - 30 тыс. руб. и максимальный - 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб. (если нарушение привело к занижению базы по тому или иному налогу).

Больше претензий вызывают их отсутствие и непредставление ревизорам для контроля. При проведении выездной налоговой проверки организация обязана обеспечить проводящим ее должностным лицам возможность ознакомиться с любыми документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Необходимо внутренним локальным актом установить процедуру формирования регистров бухучета в виде электронных документов, а также процедуру их подписания электронной подписью, порядка и сроков хранения. Это позволит систематизировать и лучше контролировать процесс ведения в электронном виде регистров в соответствии с требованиями действующего законодательства.

Документооборот

Под документооборотом в бухгалтерском учете понимается движение документов бухгалтерского учета с момента составления до завершения исполнения (использования для составления бухгалтерской отчетности, передачи в архив).

Документооборот

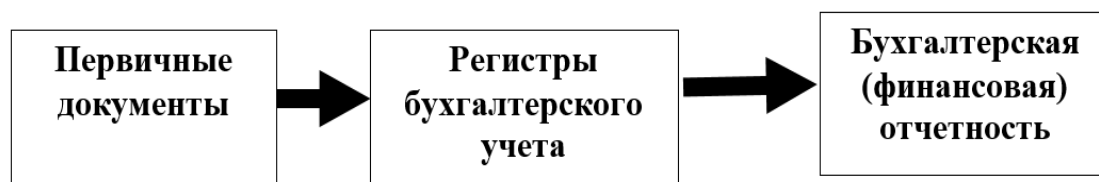


Рис. 4. Документооборот

Движение бухгалтерских документов в компании нужно организовать таким образом, чтобы обеспечить следующее.

1. Своевременную передачу первичных документов в бухгалтерию. За это отвечают должностные лица, которые составили и подписали тот или иной документ.
2. Своевременную регистрацию финансовой хозяйственной деятельности и других объектов учёта, составление учётных регистров и формирование на их основе бухгалтерской отчётности.
3. Защиту информации, содержащейся в бухгалтерских документах, от несанкционированного доступа.

Бумажные документы нужно хранить в виде подлинников, а электронные — в виде записей в информационной базе. Минимальный срок хранения бухгалтерских документов и отчётности составляет 5 лет, но для отдельных видов документов этот период может быть намного длиннее.

Сроки хранения документов бухгалтерского учета определены правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет по Федеральному закону "О бухгалтерском учете" (п. п. 1 и 2 ст. 29) и п. п. 98 и 99 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. По требованию налогового законодательства сроки хранения данных бухгалтерского, налогового учета в соответствии с п. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в

ред. Федерального закона от 02.04.2014 N 52-ФЗ) и других нормативных правовых документов, на основании которых осуществляются расчеты по налогам и сборам, составляют не менее 4 лет.

Общими правилами группировки бухгалтерских документов в дела, открываемые в соответствии с их номенклатурой, являются:

- 1) включение только завершенных оформлением и текущим использованием документов бухгалтерского учета;
- 2) ограничение отчетным периодом группировки документов в дела, за исключением бухгалтерских документов, период использования которых по объективным причинам превышает отчетный год;
- 3) объединение в разные дела бухгалтерских документов одного вида, но с разными сроками хранения;
- 4) помещение в дела первого экземпляра документа, за исключением исходящих документов, которые представляются в копиях;
- 5) исключение из состава документов в делах нескольких экземпляров документов, черновых экземпляров;
- 6) ограничение количества листов в деле 250 листами.

При наличии большего числа листов дела разделяются на несколько томов с указанием на них соответствующего номера.

Работой по ведению дел в бухгалтерии занимаются непосредственно ее работники, количество которых определяется в зависимости от объема учетной работы, уровня ее автоматизации, квалификации кадров. Несмотря на возможность формирования в бухгалтерии группы делопроизводства, наделения ее соответствующими функциональными обязанностями, установления мер ответственности входящих в группу специалистов, определения порядка их взаимодействия с работниками, занимающимися только учетными вопросами, в практической работе функции по делопроизводству выполняются бухгалтерами. Для этого в их должностные инструкции включают обязанности делопроизводителей. За такими работниками закрепляются средства обработки и хранения бухгалтерских

документов (сейфы, шкафы, столы и др.), проводятся занятия, направленные на совершенствование навыков формирования бухгалтерских дел.

Главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, руководителя подразделений бухгалтерской службы осуществляют контроль за своевременностью создания бухгалтерских дел, организацию их хранения и использования.

Объединение бухгалтерских документов в дела производится в соответствии с функциональными признаками (разные бухгалтерские документы, объединенные одинаковым функциональным назначением, например включением в состав коммерческих расходов организации) и видовыми признаками (одинаковые бухгалтерские документы, например приходные кассовые ордера). Однако независимо от признаков группировки документов они помещаются в дела в хронологическом порядке в течение отчетного периода (месяца, квартала, полугодия, девяти месяцев, года).

Первичные учетные документы до формирования в дела проверяются по форме (на предмет соответствия документа образцу, утвержденному в учетной политике организации, правильности оформления, наличия соответствующих подписей) и по существу (на предмет законности совершенной хозяйственной операции, правильности расчетов в нем). На первичных документах после обработки проставляется отметка, исключающая их повторное использование. По окончании отчетного периода первичные учетные документы, сгруппированные в хронологическом порядке, формируются в дела.

Регистры бухгалтерского учета могут создаваться в виде электронных документов. Тогда их хранение организуется в виде баз данных, каталогов, файлов, по которым должна быть предусмотрена возможность распечатки, а бумажные носители и документы на технических носителях должны содержать идентичные данные.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации объединяется по отчетным периодам и включает не только формы отчетности, но и пояснения, аудиторское заключение. Они помещаются вместе с отчетностью в дела либо

по отчетным периодам, либо по адресам их представления.

Учетная политика организации помещается в отдельное дело. Вместе с ней подшиваются приложения, включающие:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В состав отдельного дела, включающего приказ руководителя организации "Об учетной политике", в качестве приложений следует помещать стандарты экономического субъекта (внутренние положения) по организации и методическому обеспечению бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые предназначены для упорядочения бухгалтерского учета. Они разрабатываются, утверждаются, изменяются и отменяются субъектами хозяйствования самостоятельно и применяются всеми функциональными и структурными подразделениями организации, включая филиалы и представительства. Если организация не формирует внутренние стандарты экономического субъекта, а по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то методики, разработанные организацией, исходя из положений по бухгалтерскому учету и Международных стандартов финансовой отчетности также должны включаться в данное дело. Они будут детализировать и раскрывать применяемые способы учета, базирующиеся на способах учета аналогичных или связанных фактов хозяйственной

деятельности, определениях, условиях признания и порядке оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В отдельном деле содержится организационно-распорядительная документация - нормативные правовые документы по ведению бухгалтерского учета, положение о бухгалтерии, должностные инструкции, отраслевые инструкции. Другие локальные нормативные правовые акты, утвержденные приказом руководителя и подписанные главным бухгалтером организации, могут быть либо объединены в составе организационно-распорядительной документации (помещаться в папки вместе с учетной политикой организации), либо храниться в отдельном деле.

По вопросам бухгалтерской деятельности в субъекте бизнеса могут издаваться приказы, распоряжения, письма регулирующего характера, директивы, оперативные указания. Они могут объединяться в дела в зависимости от вида, периода принятия, регламентации учетной деятельности (документирования и документооборота, ведения регистров аналитического учета, формирования внутренней бухгалтерской отчетности и др.) или объектов бухгалтерского учета (основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений и др.). В связи с тем, что сроки хранения таких документов могут быть разные, это обстоятельство следует учитывать при группировке регламентирующей документации в отдельные дела.

В отдельные папки могут помещаться документы по планированию деятельности бухгалтерской службы (перспективы компьютеризации учета, программы перехода на более совершенные способы формирования отчетной информации и др.).

Списки, лимиты, нормы, расчеты-обоснования принятых решений, договоры с контрагентами группируются в отдельные дела, а при их незначительности в течение отчетного года могут объединяться в соответствии с их функциональными особенностями.

Переписка бухгалтерской службы при формировании дел разделяется на внешнюю и внутреннюю. В связи с таким делением в течение календарного

года в отдельные дела группируются письма-запросы и ответы на них должностных лиц организации и внешних корреспондентов (контрагентов). Письма, подготовленные работниками бухгалтерской службы в инициативном порядке, группируются в отдельные дела вместе с документацией, послужившей основанием для их подготовки (приказы по инвентаризации дебиторской задолженности, кредиторской задолженности и др.).

Формирование бухгалтерских дел в электронной форме вызывает необходимость установления отдельного места для хранения такой информации на жестком диске компьютера с одновременным ее дублированием на съемных машинных носителях. При появлении более современных и совершенных съемных носителей сохраненные данные скачиваются на них. Отдельные дела, сформированные в электронной форме, должны соответствовать их названию в номенклатуре дел организации.

Этапами организации документооборота в бухгалтерской службе, его упорядочения и управления выступают:

- 1) движение учетной документации в соответствии с графиком документооборота;
- 2) контроль за его соблюдением;
- 3) текущее хранение документов в течение отчетного года и первичное оформление дела;
- 4) полное оформление дела и сдача его в архив;
- 5) хранение дела в архиве.

На этапе движения учетной документации в соответствии с графиком документооборота созданные или полученные от других юридических лиц, государственных органов, индивидуальных предпринимателей первичные учетные документы подвергаются обязательной регистрации. Если первичный учетный документ поступил в организацию со стороны, то в его правой нижней части проставляется регистрационный штамп, содержащий наименование организации и регистрационный номер документа. Первичный учетный документ, сформированный в самой организации, также

регистрируется в специальной книге учета документов, открываемой на год по каждому наименованию (книге учета приходных ордеров, книге учета маршрутных листов и др.). Датами регистрации таких документов являются:

- 1) день поступления - для документов со стороны;
- 2) день подписания (утверждения) - для документов, созданных в организации.

График документооборота формируется группой специалистов, которые выполняют функции по делопроизводству совместно со службой делопроизводства организации и архивом. Функциями, которые должны выполняться соблюдением графика документооборота, являются оптимизация режима обработки учетной документации, усиление контрольной функции бухгалтерского учета, повышение достоверности учетной и отчетной информации.

Важнейшая цель текущего хранения документов заключается в обеспечении их сохранности. Поэтому по окончании обработки учетных документов они распределяются в дела в соответствии с их номенклатурой.

Оформление дел (документов), сформированных в бухгалтерской службе, осуществляется поэтапно. Первоначально заводятся дела, в которые помещаются соответствующие документы. На лицевой стороне открытых дел указываются реквизиты, дающие представление о содержании накапливаемой в них бухгалтерской документации. Кроме того, на корешке обложки дел указывается номер дела в соответствии с их номенклатурой и при необходимости - номер тома дела. Внутри его помещается опись.

Второй этап характеризуется закрытием дел по окончании отчетного года. Общим требованием к оформлению дела на данном этапе является такое скрепление листов и брошюровка их, которые позволяют свободно читать их текст. Для этого на этапе закрытия дела производится заполнение его реквизитов, нумерация листов, оформление заверительной подписи, брошюровка и контроль за полнотой документации, помещенной в дела.

Бухгалтерские документы текущего года могут храниться либо в

отдельном помещении, либо в самой бухгалтерии в шкафах, защищенных от несанкционированного доступа посторонних лиц и возможности кражи документов, исправления их данных. За их сохранность, работу по оформлению в дела, передачу в архив отвечает главный бухгалтер организации. Поэтому выдача первичных учетных документов, учетных регистров, форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, находящихся в бухгалтерии или хранящихся в архиве, осуществляется с разрешения руководителя бухгалтерской службы.

В настоящее время Минфин России разрешил организациям хранить учетные документы и регистры только в электронном виде, не формируя по ним дела. Однако данный порядок возможен в условиях обеспечения соответствующей электронной подписью всех сотрудников организации, которые имеют право подписи как первичных учетных документов, так и регистров аналитического и синтетического учета.

Сроки хранения бухгалтерских документов, сформированных в дела, определяются нормативными правовыми документами, регулирующими особенности функционирования субъектов хозяйствования разных организационно-правовых форм, организацию и ведение бухгалтерского и налогового учета, правила архивного дела и др. Документы бухгалтерского учета, не указанные в Перечне типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения, должны храниться в организации не менее 5 лет, а документы учетной политики, процедуры кодирования учетной информации, программы ее автоматизированной обработки, внутренние нормативные правовые документы по бухгалтерскому учету, средства воспроизведения электронных бухгалтерских документов и подтверждения подлинности электронных подписей следует хранить в течение периода, отсчет которого начинают после года, в котором они были использованы для формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Этот период составляет не менее 5

лет.

Если сохранность, соблюдение правил формирования и оформления дел (документов) бухгалтерского учета обеспечивает руководитель учетной службы, то организация хранения учетных документов является функциональной обязанностью руководителя организации.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан

- возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта
- либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

1.3. Основные методы ведения бухгалтерского учета

1.3.1. Методы бухгалтерского учета

Общая методология и практика бухгалтерского учета обуславливают необходимость выделения как минимум четырех этапов (стадий) бухгалтерского учета, осуществление каждого из которых возможно благодаря конкретным элементам метода бухгалтерского учета:

- первичное наблюдение, которое обеспечивается выполнением правил документирования и инвентаризации;
- стоимостное измерение, для которого основными правилами являются калькуляция и оценка;
- систематизация, группировка и детализация бухгалтерской информации возможна благодаря системе счетов и двойной записи;
- комплексное обобщение бухгалтерской информации в форме,

пригодной для непосредственного использования заинтересованными пользователями (данный элемент реализуется посредством балансового обобщения и составления бухгалтерской отчетности).

Перечислим основные элементы метода бухгалтерского учета исходя из того, что технология учета хозяйственных процессов строго последовательна.

- Каждая хозяйственная операция должна быть документально оформлена и обоснована. Поэтому документация - начальный этап учетного процесса, на основе которого возможен дальнейший учет хозяйственной деятельности. Прием документирования состоит в том, что каждая хозяйственная операция первоначально оформляется бухгалтерским документом, обладающим определенной формой и содержанием. Последующие записи в бухгалтерских книгах, журналах разрешается делать только на основе соответствующих документов, что должно обеспечивать юридическую обоснованность данных учета.

- Данные, зафиксированные в документах первичного учета, нуждаются в постоянной корректировке в силу изменения свойств объектов бухгалтерского учета (например, износ оборудования, выбытие основных средств). Это становится возможным с помощью проведения инвентаризации. Инвентаризация представляет собой способ периодической проверки фактического состояния средств организации, с помощью которого обеспечивается реальность и достоверность сведений о наличии этих средств, представленных в отчетности организации. Принципиальное отличие от документирования состоит в том, что инвентаризации подлежат имущество и обязательства, уже числящиеся в учете организации.

- Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета проводится с помощью оценки хозяйственных средств и калькуляции себестоимости продукции. Оценка имущества и обязательств представляет собой способ выражения в учете и отчетности отдельных видов имущества и источников их формирования в денежном измерении. Это способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение. Оценка объектов

бухгалтерского учета должна быть реальной и единой. Калькулирование – аккумулярование расходов и затрат по установленным правилам с целью определения структуры и стоимости поступившего имущества и себестоимости произведенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Необходимость калькулирования обусловлена тем, что стоимость внеоборотных активов и материально-производственных запасов является комплексным показателем, объединяющим ряд разнородных элементов.

- С калькулированные объекты нуждаются в группировке, для чего используются счета бухгалтерского учета и двойная запись. С их помощью осуществляется текущее отражение хозяйственной деятельности. Двойная запись – специфический прием бухгалтерского учета, в соответствии с которым любой объект отражается двумя записями в разных сторонах бухгалтерского счета. Применение этого метода необходимо вследствие двойственной экономической природы всех хозяйственных операций

- Баланс и отчетность дают обобщенную характеристику состояния средств предприятия и источников их формирования на определенную дату. Бухгалтерский баланс является способом периодического обобщения данных текущего наблюдения. Он представляет собой таблицу, с помощью которой на основе итоговых данных бухгалтерских счетов в любой момент может быть представлено финансовое состояние предприятия. На основе баланса и записей в счетах составляется бухгалтерская и налоговая отчетность организаций.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность способов и приемов, с помощью которых осуществляется сплошное, непрерывное, взаимосвязанное и объективное отражение хозяйственной деятельности организации. Это совокупность приемов и способов для наиболее рационального и эффективного обобщения, группировки и детализации бухгалтерской информации при решении разнообразных управленческих задач. Исходя из представленного выше определения, а также из содержания специальных методов научного исследования формируются отдельные

элементы метода бухгалтерского учета и его правила.

Основными элементами метода бухгалтерского учета являются:

- документация (документирование);
- инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета бухгалтерского учета и двойная запись;
- баланс и отчетность.

Документация (документирование)

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

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а по документам, форма которых не предусмотрена в этих альбомах и утверждаемым организацией, должны содержать обязательные реквизиты.

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Инвентаризация имущества и обязательств

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально

подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет.

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- а) излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;

- б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли

относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

В результате проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись (форма № инв-17) в одном экземпляре:

- по каждому местонахождению ценностей;
- по каждому должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств.

Данные инвентаризации сличают с данными учета (инвентарными карточками).

При обнаружении не отраженных в учете капитальных работ, увеличивающих стоимость основных средств, или частичной ликвидации, уменьшающей их стоимость, комиссия составляет акт и определяет сумму увеличения или уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Излишки приходяются как ранее не учтенные основные средства, бывшие в эксплуатации, с определением степени изношенности объекта по рыночной стоимости. При этом оформляются бухгалтерские записи по дебету 01 кредита 91/1.

Недостача объектов основных средств оформляется как ликвидация, но с отнесением остаточной стоимости за счет виновного лица.

Если виновное лицо не установлено или судом отказано во взыскании, стоимость недостачи списывается в расходы.

Инвентаризация НМА

Инвентаризация НМА - проверка достоверности учетных данных и соответствия их фактическим. Инвентаризационная комиссия рассматривает документацию по НМА и фиксирует в инвентаризационных описях фактическое наличие объектов по наименованиям и назначению. Отдельно

записываются выявленные при инвентаризации неучтенные объекты, а также НМА, срок полезного использования которых истек.

Таблица 3

Инвентаризация НМА

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Отражение объектов, не числящихся в учете, по рыночной стоимости	Оприходование НМА	04	91/1
2	Отражение недостат	Списание остаточной стоимости	94	04
		Отнесение остаточной стоимости НМА на финансовый результат либо на виновное лицо	91/2 (73)	94

Синтетический и аналитический учет нематериальных активов и их взаимосвязь

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов (НМА-1), которая открывается на каждый объект НМА. На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дату документа, причину выбытия, сумму выручки от реализации). На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

Соответствие данных синтетического и аналитического учетов нематериальных активов проверяется в ходе сверки данных об остатках по счетам.

Инвентаризация материалов и отражение ее результатов в учете

В случае выявления расхождения между фактическим наличием материалов и данными бухгалтерского учета отражаются следующие

хозяйственные операции (табл. 4):

Таблица 4.

Инвентаризация материалов

№	Содержание хозяйственной операции	Д е б е т	Кредит
1	Излишки	10	91
2	Недостача	94	10
3	В пределах норм естественной убыли	20, 26	94
	Сверх норм естественной убыли:	X	X
4	Виновное лицо выявлено	73	94
5	Виновное лицо не установлено	91	94

Инвентаризация готовой продукции и товаров и отражение ее результатов в учете.

В случае выявления расхождения между фактическим наличием готовой продукции и данными бухгалтерского учета отражаются следующие хозяйственные операции (табл.5):

Таблица 5.

Инвентаризация готовой продукции и товаров

№	Содержание хозяйственной операции	Д е б е т	Кредит
1	Излишки	41, 43	91
2	Недостача	94	41, 43
3	В пределах норм естественной убыли	20, 44	94
	Сверх норм естественной убыли:		
4	Виновное лицо выявлено	73	94
5	Виновное лицо не установлено	91	94

Периодичность проведения инвентаризации готовой продукции и товаров аналогична материальным запасам.

Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты на вложения в:

- ценные бумаги;
- уставный капитал других организаций;
- займы, предоставленные другим организациям.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливают:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полноту отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте:

- названия ценной бумаги;
- серии и номера;
- номинальной и фактической стоимости;
- сроков погашения;
- общей суммы.

Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специализированные организации (банк-депозитарий), заключается в сверке остатков, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета, с отчетами депозитария.

При инвентаризации проверяется наличие документов:

- по финансовым вложениям в уставный капитал других организаций;
- по займам, предоставленным другим организациям

Инвентаризация денежных средств

При проведении инвентаризации производится подсчет фактического наличия денежных средств, ценных бумаг и денежных документов.

Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других документов строгой отчетности производится по видам бланков, с учетом начальных и конечных номеров, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам. По денежным средствам, находящимся в

пути, делают сверку сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета, с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и тому подобное.

Фактическое наличие денежных средств и документов, а также ценных бумаг записывается в акт инвентаризации наличных денежных средств и инвентарную опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности.

Выявленные расхождения между фактическим наличием и данными бухгалтерского учета отражаются записями: излишек — Д50 К91/1, недостача — Д94 К50.

На основании приказа руководителя недостача относится на финансовый результат организации (Д91/2 К94) либо на виновное лицо (Д73/2 К94).

Выявленные расхождения регистрируются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности

Особенности списания дебиторской задолженности

Количество инвентаризаций в отчетном году и дату их проведения устанавливает руководитель организации. Проведение инвентаризации обязательно перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

Инвентаризационная комиссия проводит документальную проверку и устанавливает правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности. По результатам оформляется акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами.

Оценка имущества и обязательств

Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Справедливая стоимость представляет собой цену, которую получили бы при продаже актива или уплатили при передаче обязательства участники рынка при осуществлении обычной сделки на дату оценки.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по

операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

1.3.2. Бухгалтерские счета и двойная запись

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета. Счет есть способ группировки информации о хозяйственной деятельности предприятия. Каждый бухгалтерский счет представляет собой учетный регистр, состоящий из двух частей. Левая часть счета носит название «дебет», правая — «кредит».

	Счет		
	Дебет	Кредит	
СНД			СНК
ДО			КО
СКД			СКК

Рис.5 Схема бухгалтерского счета

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета можно выполнить, используя следующие обозначения:

- СНД - сальдо начальное дебетовое;
- СНК - сальдо начальное кредитовое;
- СКД - сальдо конечное дебетовое;
- СКК - сальдо конечное кредитовое;
- ДО - дебетовый оборот;
- КО - кредитовый оборот.

Любая бухгалтерская запись обязательно отражается на двух счетах бухгалтерского учета (кроме учета активов, не принадлежащих организации и учитываемых на «забалансовых» счетах).

Рассмотрим методологию принципа двойной записи на примере.

Применяя принцип двойной записи, бухгалтер сумму каждой хозяйственной операции отражает дважды: по дебету одного счета и по

кредиту другого. Например, нужно отразить операцию: «Поступил аванс от покупателя за продукцию на расчетный счет в сумме 240000 руб.». Поступление денежных средств отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета». Источником денежных средств в данной операции является покупатель. Поэтому второй раз запишем сумму по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Составим схему счетов 51 и 62 (рис. 6 и 7):

	счет 51 «Расчетные счета»		
	Дт	Кт	
СНД	-	-	СНК
ДО	240000		КО
СКД	240000		СКК

Рис. 6. Схема счета 51 «Расчетные счета»

	счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»		
	Дт	Кт	
СНД	-	-	СНК
ДО	-	240000	КО
СКД	-	240000	СКК

Рис. 7. Схема счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Не все счета могут попарно использоваться при отражении операции. Взаимосвязанные счета учета называются корреспондирующими счетами, а связь между ними – корреспонденцией счетов. В Инструкции по применению плана счетов после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. Запись суммы хозяйственной операции на корреспондирующих счетах бухгалтерского учета называется бухгалтерской проводкой.

Составим бухгалтерскую проводку по предыдущей операции:

Дт 51 «Расчетный счет» Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 240000 руб.

1. Классификация счетов по экономическим признакам

В плане счетов все объекты учета сформированы в группы по экономическим признакам. Для отражения таких групп служат синтетические

счета.

Раздел I. Внеоборотные активы

- 01 «Основные средства»
- 02 «Амортизация основных средств»
- 03 «Доходные вложения в материальные ценности»
- 04 «Нематериальные активы»
- 05 «Амортизация нематериальных активов»
- 07 «Оборудование к установке»
- 08 «Вложения во внеоборотные активы»
- 09 «Отложенные налоговые активы»

Раздел II. Производственные запасы

- 10 «Материалы»
- 11 «Животные на выращивание и откорме»
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»
- 15 «Заготовление и приобретение материалов»
- 16 «Отклонение в стоимости материалов»
- 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Раздел III. Затраты на производство

- 20 «Основное производство»
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»
- 23 «Вспомогательные производства»
- 25 «Общепроизводственные расходы»
- 26 «Общехозяйственные расходы»
- 28 «Брак в производстве»
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Раздел IV. Готовая продукция и товары

- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
- 41 «Товары»
- 42 «Торговая наценка»
- 43 «Готовая продукция»

44 «Расходы на продажу»

45 «Товары отгруженные»

46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Раздел V. Денежные средства

50 «Касса»

51 «Расчетные счета»

52 «Валютные счета»

55 «Специальные счета в банках»

57 «Переводы в пути»

58 «Финансовые вложения»

59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»

Раздел VI. Расчеты

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

63 «Резервы по сомнительным долгам»

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

68 «Расчеты по налогам и сборам»

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

71 «Расчеты с подотчетными лицами»

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

75 «Расчеты с учредителями»

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

77 «Отложенные налоговые обязательства»

79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Раздел VII «Капитал»

80 «Уставный капитал»

81 «Собственные акции (доли)»

82 «Резервный капитал»

83 «Добавочный капитал»

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

86 «Целевое финансирование».

Раздел VIII. Финансовые результаты

90 «Продажи»

91 «Прочие доходы и расходы»

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

96 «Резервы предстоящих расходов»

98 «Доходы будущих периодов»

99 «Прибыли и убытки»

В начале отчетного периода для учета активов, собственного капитала и обязательств, открываются счета. На каждый вид актива и пассива предусматривается отдельный синтетический счет, на котором записываются остаток: по активным счетам – в дебет, а по пассивным счетам – в кредит.

2. Классификация счетов по принадлежности имущества и обязательств - балансовые и забалансовые.

Имущество, на которое организация имеет право собственности, владения, пользования учитываются на балансовых счетах. Средства, относящиеся к собственному капиталу организации, и все обязательства, которые должны быть погашены за счет собственных средств, тоже отражаются на балансовых счетах.

Имущество, не принадлежащее организации, но находящееся на территории или в помещениях организации (арендованные объекты основных средств, если они учитываются на балансе арендодателя; товарно-материальные ценности, находящиеся на ответственном хранении; материалы, принятые в переработку; товары, принятые на комиссию, и т.п.), а также обеспечения обязательств и платежей, полученные и выданные, и объекты основных средств, сданные в аренду (если они отражаются на балансе арендатора), — учитываются на забалансовых счетах.

Учетные записи на забалансовых счетах производят без корреспонденции

с другими счетами. Ведение забалансовых счётов обусловлено необходимостью осуществлять контроль за наличием и движением всех активов и обязательств, находящихся в организации.

Примеры забалансовых счетов (табл. 6):

Таблица 6.

Забалансовые счета

Код счета	Наименование счета
001	Арендованные основные средства
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение
003	Материалы, принятые в переработку
004	Товары, принятые на комиссию
005	Оборудование, принятое для монтажа
006	Бланки строгой отчетности
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов
008	Обеспечения обязательств и платежей полученные
009	Обеспечения обязательств и платежей выданные
010	Износ основных средств
011	Основные средства, сданные в аренду

3. Классификация счетов по степени детализации данных — синтетические счета, аналитические счета.

На синтетических счетах отражаются обобщенные сведения, сгруппированные по экономическим признакам. В плане счетов представлены синтетические счета учета.

Аналитические счета позволяют детализировать данные по каждому синтетическому счету. Аналитические счета первого порядка называются субсчета. Например, к счету 10 "Материалы" могут быть открыты субсчета:

10-1 "Сырье и материалы";

10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";

10-3 "Топливо";
10-4 "Тара и тарные материалы";
10-5 "Запасные части";
10-6 "Прочие материалы";
10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";
10-8 "Строительные материалы";
10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";
10-10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе";
10-11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации" и др.

На протяжении месяца на счетах синтетического и аналитического учета отражаются совершившиеся операции способом двойной записи. Для этого делаются бухгалтерские записи (проводки), которые затем разносятся по счетам бухгалтерского учета. По завершении месяца подчитываются итоги оборотов по дебету и кредиту счетов и выводятся остатки на конец месяца.

Данные аналитических счетов заносятся в оборотную ведомость по аналитическим счетам, подсчитываются и сверяются с данными соответствующих синтетических счетов. При установлении идентичности остатков и оборотов взаимосвязанных синтетических и аналитических счетов составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, куда переносятся данные с синтетических счетов. По итогу этой оборотной ведомости необходимо получить три пары равных сумм, что дает возможность сделать вывод о правильности ведения записей на синтетических счетах в течение месяца.

4. Классификация счетов по отношению к сторонам баланса.

По отношению к сторонам баланса счета делятся на: активные, для учета имущества, пассивные, для учета источников поступления имущества и активно-пассивные, для учета расчетов. Остатки (сальдо) по активным счетам отражаются, как правило, в активе баланса, а по пассивным — в пассиве. Активно-пассивные счета имеют сальдо как по дебету, так и по кредиту.

Дебетовые обороты по активным счетам увеличивают конечное сальдо, а по пассивным — уменьшают. Соответственно, кредитовые обороты по пассивным счетам увеличивают размер источников поступления имущества, а по активным — уменьшают размер активов.

На рис. 8,9,10 показаны структуры активного счета, пассивного счета, активно-пассивного счета.

	Активный счет		
	Дт	Кт	
СНД		X	СНК
ДО			КО
СКД		X	СКК

Рис. 8. Структура активного счета

	Пассивный счет		
	Дт	Кт	
СНД	X		СНК
ДО			КО
СКД	X		СКК

Рис. 9. Структура пассивного счета

	Активно-пассивный счет		
	Дт	Кт	
СНД			СНК
ДО			КО
СКД			СКК

Рис. 10. Структура активно-пассивного счета

К активным счетам относятся счета:

01 «Основные средства»

03 «Доходные вложения в материальные ценности»

04 «Нематериальные активы»

07 «Оборудование к установке»

08 «Вложения во внеоборотные активы»;

10 «Материалы»

19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

20 «Основное производство»

21 «Полуфабрикаты собственного производства»

- 23 «Вспомогательные производства»
- 28 «Брак в производстве»
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
- 41 «Товары»
- 43 «Готовая продукция»
- 45 «Товары отгруженные»
- 50 «Касса»
- 51 «Расчетные счета»
- 52 «Валютные счета»
- 55 «Специальные счета в банках»
- 58 «Финансовые вложения»
- 97 «Расходы будущих периодов».

К пассивным счетам относятся:

- 02 «Амортизация основных средств»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 42 «Торговая наценка»;
- 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;
- 63 «Резервы по сомнительным долгам»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 80 «Уставной капитал»
- 82 «Резервный капитал»;
- 83 «Добавочный капитал»;
- 98 «Доходы будущих периодов».

К активно-пассивным счетам относятся:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

71 «Расчеты с подотчетными лицами»

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

75 «Расчеты с учредителями»

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

79 «Внутрихозяйственные расчеты»

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Таким образом, общий принцип двойной записи:

- по активным счетам обороты, отражаемые в левой части бухгалтерского счета (дебет), увеличивают левую часть бухгалтерского баланса (актив);
- по пассивным счетам обороты, отражаемые в правой части счета, увеличивают пассив баланса.

Все операции, отражаемые на счетах бухгалтерского учета, можно условно разделить на четыре группы:

- активно-пассивные — в результате которых увеличиваются валюта, актив и пассив баланса;
- пассивно-активные — валюта, актив и пассив баланса уменьшаются;
- активно-активные — валюта баланса не меняется, пассив баланса не затрагивается, меняется структура актива баланса;
- пассивно-пассивные — валюта баланса не меняется, актив баланса не затрагивается, меняется структура пассива баланса.

К первому типу операций относятся:

- приобретение материально-производственных запасов;
- начисление заработной платы персоналу организации;
- получение займа или кредита;
- другие подобные операции.

Пример операции первого типа:

На расчетный счет организации поступил долгосрочный кредит в сумме 1 000 000,00 руб.

Бухгалтерская проводка:

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 67 «Долгосрочные кредиты и займы»

1000000,00

	счет 51 «Расчетные счета»		
	Дт	Кт	
СНД	-	-	СНК
ДО	1000000,00		КО
СКД	1000000,00		СКК

Рис. 11 Схема счета 51

	67 «Долгосрочные кредиты и займы»		
	Дт	Кт	
СНД	-	-	СНК
ДО	-	1000000,00	КО
СКД	-	1000000,00	СКК

Рис. 12 Схема счета 67

Статья	Актив	Пассив	Статья
Денежные средства	+1000000	+1000000	Долгосрочные займы и кредиты
Валюта баланса	+1000000	+1000000	Валюта баланса

.Рис. 13. Бухгалтерский баланс

В результате активно-пассивной операции увеличиваются валюта, актив и пассив баланса.

Ко второму типу операций относятся:

- списание с расчетного счета денежных средств, перечисление и погашение кредиторской задолженности;
- выплата заработной платы;
- другие подобные операции.

Пример операции второго типа:

С расчетного счета организации списано 65 000 руб. в счет погашения долгосрочного кредита.

Бухгалтерская проводка:

Дт 67 «Долгосрочный кредит» Кт 51 «Расчетные счета» 65 000,00

	счет 51 «Расчетные счета»		
	Дт	Кт	
СНД	1000000,00	-	СНК
ДО		65000,00	КО
СКД	935000,00		СКК

Рис. 14 Схема счета 51

	67 «Долгосрочные кредиты и займы»		
	Дт	Кт	
СНД	-	1000000,00	СНК
ДО	65000,00		КО
СКД		935000,00	СКК

Рис. 15 Схема счета 67

Статья	Актив	Пассив	Статья
Денежные средства	-65000	-65000	Долгосрочные займы и кредиты
Валюта баланса	-65000	-65000	Валюта баланса

Рис. 16. Бухгалтерский баланс

В результате пассивно-активной операции уменьшаются валюта, актив и пассив баланса.

К третьему типу операций относятся:

- получение денег с расчетного счета в кассу и сдача наличных денег на валютный счет;
- выдача денег под отчет;
- другие подобные операции.

Пример операции третьего типа:

В кассу организации с расчетного счета получено 435 000 руб. на выплату зарплаты.

Бухгалтерская проводка:

Дт 50 «Касса» Кт 51 «Расчетные счета» 435 000,00

	счет 51 «Расчетные счета»		
	Дт	Кт	
СНД	935000,00		СНК
ДО		435000,00	КО
СКД	500000,00		СКК

Рис. 17 Схема счета 51

	Счет 50 «Касса»		
	Дт	Кт	
СНД	-		СНК
ДО	435000,00		КО
СКД	435000,00		СКК

Рис. 18 Схема счета 50

Статья	Актив	Пассив	Статья
Денежные средства			
- касса	+435 000		
- расчетный счет	- 435 000	-	
Валюта баланса	-	-	Валюта баланса

Рис. 19. Бухгалтерский баланс

В результате активно-активной операции изменяется структура актива.

Пассив и валюта баланса не меняются

К четвертому типу операций относятся:

- начисление налога на доходы физических лиц;
- создание резервного фонда за счет прибыли;
- начисление штрафов за налоговые правонарушения;
- другие подобные операции.

Пример операции четвертого типа

Фонд оплаты труда в организации за месяц составил 500 000. Начислен НДФЛ 13% с зарплаты работников в сумме 65 000

Бухгалтерская проводка:

Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» 65 000,00

	счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		
	Дт	Кт	
СНД	-	500000,00	СНК
ДО	65000,00	-	КО
СКД	-	435000,00	СКК

Рис. 20 Схема счета 70

	Счет Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»		
	Дт	Кт	
СНД	-	-	СНК
ДО	-	65000,00	КО
СКД	-	65000,00	СКК

Рис. 21 Схема счета 71

Статья	Актив	Пассив	Статья
	-	- 65 000 + 65 000	Кредиторская задолженность - по оплате труда - перед бюджетом
Валюта баланса	-	-	Валюта баланса

Рис. 22. Бухгалтерский баланс

В результате пассивно-пассивной операции изменяется структура пассива. Актив и валюта баланса не меняются

В начале отчетного периода для учета активов, собственного капитала и обязательств, открываются счета. На каждый вид актива и пассива предусматривается отдельный синтетический счет, на котором записываются остаток: по активным счетам – в дебет, а по пассивным счетам – в кредит.

На протяжении месяца на счетах синтетического и аналитического учета отражаются совершившиеся операции способом двойной записи. Для этого делаются бухгалтерские записи (проводки), которые затем разносятся по счетам бухгалтерского учета. По завершении месяца подчитываются итоги оборотов по дебету и кредиту счетов и выводятся остатки на конец месяца.

Данные аналитических счетов заносятся в оборотную ведомость по аналитическим счетам, подсчитываются и сверяются с данными соответствующих синтетических счетов. При установлении идентичности остатков и оборотов взаимосвязанных синтетических и аналитических счетов составляется оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам, куда переносятся данные с синтетических счетов. По итогу этой оборотно-

сальдовой ведомости необходимо получить три пары равных сумм, что дает возможность сделать вывод о правильности ведения записей на синтетических счетах в течение месяца.

Оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам состоит из наименования счета и трех пар колонок: остаток на начало – дебет, кредит; обороты за месяц – дебет, кредит; остаток на конец – дебет, кредит. В этой ведомости отражаются в порядке возрастания все синтетические счета, применяемые в хозяйственной практике субъекта. В табл. 7 приведен пример оборотно-сальдовой ведомости.

Таблица 7

Оборотно-сальдовая ведомость

№ счета	Наименование счета	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
		Д	К	Д	К	Д	К
01	Основные средства	200000				200000	
10	Материалы	250000			180000	70000	
20	Основное производство	150000		180000	250000	80000	
43	Готовая продукция	200000		250000		450000	
51	Расчетные счета	300000		300000	70000	530000	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		700000	70000			630000
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	400000			300000	100000	
70	Расчеты с персоналом по оплате труда		200000				200000
80	Уставный капитал		100 000				100000
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)		500000				500000
	ИТОГО	1500000	1500000	800000	800000	1430 000	1430000

В конце отчетного периода данные из оборотно-сальдовой ведомости переносятся в бухгалтерский баланс.

Раздел 2. Бухгалтерский финансовый учет

2.1. Учет денежных средств

Учет денежных средств регулируется Центральным банком Российской Федерации.

Виды денежных средств организации:

- наличные денежные средства, отражаются на счете 50 «Касса»;
- безналичные денежные средства, отражаются на счете 51 «Расчетные счета»;
- валютные средства, отражаются на счете 52 «Валютные счета»;
- прочие счета в банках, отражаются на счете 55 «Специальные счета в банках»;
- перемещение денежных средств в организации отражается на счете 57 «Переводы в пути».

2.1.1. Учет наличных денежных средств

Порядок учета кассовых операций и формы первичных кассовых документов установлены Центральным Банком РФ. Основным документом, устанавливающим правила ведения кассовых операций является Указание Банка России от 11 марта 2014 г. N 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Юридические лица обязаны вести кассовую книгу, записи в которой должны быть сделаны на основании приходных кассовых ордеров и расходных кассовых ордеров.

Для ведения операций по приему наличных денег, включающих их пересчет, выдаче наличных денег юридическое лицо распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в кассе организации (лимит остатка наличных денег).

Юридическое лицо самостоятельно определяет лимит остатка наличных денег исходя из характера его деятельности с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денег.

Не допускается накопления в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег, за исключением дней выдачи зарплаты.

Лимит остатка (L) по выручке рассчитывается по формуле:

$$L = V : P \times N_c,$$

где V — объём поступлений наличных денег

P — расчётный период, за который учитывается объём поступлений наличных денег в рабочих днях;

N_c — период времени между днями сдачи в банк наличных денег, в рабочих днях.

С 2015 года организации малого бизнеса и предприниматели могут лимит кассы не устанавливать.

В соответствии с Указанием Банка России от 9 декабря 2019 г. N 5348-У "О правилах наличных расчетов" организации вправе расходовать поступившие в их кассы наличные деньги за проданные ими товары, выполненные ими работы и (или) оказанные ими услуги, а также полученные в качестве страховых премий и по договору займа на следующие цели:

выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы, и выплаты социального характера;

выплата страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физическим лицам, уплатившим ранее страховые премии наличными деньгами;

выдача наличных денег на личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;

оплата товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг;

выдача наличных денег работникам под отчет;

возврат денежных средств за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги;

выдача наличных денег при осуществлении операций банковского платежного агента.

Наличные расчеты между организациями, предпринимателями, организациями и предпринимателями в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб.

Если в организации есть наличная выручка, то необходимо применять контрольно-кассовую технику, включенную в Государственный реестр РФ.

Поступление денежных средств в кассу оформляется приходным кассовым ордером (ПКО), который подписывается главным бухгалтером и кассиром. Выдача наличных денег проводится по расходному кассовому ордеру (РКО), который подписывается руководителем, а также главным бухгалтером и кассиром.

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости. Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

Каждая кассовая операция по приходу или расходу наличных денег после завершения записывается в кассовую книгу. В конце рабочего дня отчет кассира отделяется от кассовой книги и вместе с приходными и расходными кассовыми ордерами и приложенными к ним оправдательными и распорядительными документами сдается в бухгалтерию.

Кассовая книга хранится у кассира и после полного заполнения в конце отчетного года передается в бухгалтерский архив, Кассовая книга оформляется как документ строгой отчетности:

- все листы книги должны быть пронумерованы;

- книга должна быть опечатана с указанием на последнем листе числа пронумерованных страниц;
- книга должна быть заверена подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

При отражении кассовых операций используется счет 50 "Касса".

К счету 50 "Касса" могут быть открыты субсчета:

50-1 "Касса организации";

50-2 "Операционная касса";

50-3 "Денежные документы" и др.

На субсчете 50-1 "Касса организации" учитываются денежные средства в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 "Касса" должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 "Операционная касса" учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости. На субсчете 50-3 "Денежные документы" учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 "Касса" в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

По дебету счета 50 "Касса" отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 "Касса" отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Примеры кассовых операций (табл. 8,9):

Таблица 8

Операции по поступлению денежных средств в кассу

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
поступили наличные денежные средства от покупателя	50 «Касса»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
возвращен в кассу остаток неизрасходованной подотчетной суммы	50 «Касса»	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
с расчетного счета поступили наличные денежные средства на выплату зарплаты	50 «Касса»	51 «Расчетные счета»

Таблица 9

Операции по выбытию денежных средств из кассы

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Выданы денежные средства подотчетному лицу на командировочные расходы	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	50 «Касса»
Выдана зарплата работникам	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	50 «Касса»
Сдана наличная выручка в банк	51 «Расчетные счета»	50 «Касса»

Операционная касса

На субсчете 50/2 «Операционная касса» учитываются движение и остатки наличных средств в организациях, в которых общая касса отделена от оперативных расчетов наличными по массовым хозяйственным операциям.

Операционная касса учреждается:

- в организациях, оказывающих услуги за наличный расчет;
- в крупных торговых, зрелищных организациях;
- в туристических агентствах;
- на предприятиях бытовых услуг;
- в гостиничных комплексах;
- в ресторанах и др.

Получение денег в операционную кассу происходит:

- через кассовый аппарат, печатающий квитанции и чеки для клиентов, подтверждающие совершение операций;
- по квитанциям и другим бланкам строгой отчетности — проездным документам, товарным накладным и другим подобным документам, которые учитываются в особом порядке.

Операционная касса сдает деньги в банки через инкассаторов или доверенных лиц, вносит их в общую кассу организации, проводит выдачи наличными по другим операциям. Выдача денег из операционной кассы оформляется расходными кассовыми ордерами. Учет денег ведет старший кассир, которому подотчетны кассиры-операционисты, в кассовой книге. Для учета внутренних перемещений средств ведется книга учета принятых и выданных старшим кассиром денег.

Для четкой организации работы операционных касс разрабатывается и утверждается регламент проведения денежных операций, определяющий порядок оформления и контроля кассовых операций в операционной кассе.

Учет денежных документов

К денежным документам относятся:

- путевки в дома отдыха и санатории;
- проездные документы;
- почтовые марки;
- марки государственной пошлины и т.п.

Учет поступления денежных документов и их списание оформляется выпиской приходных и расходных кассовых ордеров. В бухгалтерии открывается книга движения денежных документов. Отчет по поступившим и выбывшим документам составляется кассиром в кассовой книге, в которой для этого отводится определенная зона.

Таблица 10

Учет денежных документов

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приобретены за наличные почтовые марки, конверты, марки госпошлины, путевки	50	71
2	Оприходованы денежные документы, приобретенные по безналичному расчету	50	60, 51, 52
3	Выданы путевки	91/2, 73,	50,
4	Списаны использованные марки госпошлины, почтовые марки, конверты, трудовые книжки	26, 44	50

Контроль ведения кассовых операций

Организация самостоятельно устанавливает правила внутреннего контроля за денежными операциями. Эти правила должны повышать ответственность персонала, предупреждать нерациональное расходование и хищения денежных средств. В правилах необходимо прописать:

- разделение функций контроля и ответственности, и по возможности поручать разным лицам проведение денежных операций, их учет, хранение денег, а также ограничить число сотрудников, имеющих доступ к денежным средствам;
- порядок подбора персонала для работы с деньгами, то есть обеспечить проверку лиц, которым поручается хранение и учет наличных денег, оформление кассовых операций, составление денежных документов. Со всеми служащими организации, имеющими доступ к наличным деньгам, необходимо заключить договоры о полной материальной ответственности;
- порядок составления кассовых документов: без исправлений, подчисток и помарок в строгом соответствии с установленными правилами. Кассовые документы имеют право подписывать только специально уполномоченные лица, образцы подписей которых известны всем, кто причастен к совершению и учету кассовых операций. Все кассовые документы, оформляющие поступление и выдачу наличных денег, должны быть немедленно зарегистрированы в установленном порядке;
- порядок хранения денег, при котором деньги в кассе должны находиться в пределах установленного лимита.

Все денежные поступления необходимо сразу же приходовать в кассовой книге, если они не оформляются через ККТ.

Проверку не могут проводить лица, распоряжающиеся денежными средствами или ведущие их учет.

2.1.2. Учет операций на расчетном счете

Расчетные счета открываются юридическим лицам, для совершения расчетов, связанных с предпринимательской деятельностью. Юридическое лицо может иметь неограниченное количество расчетных счетов в различных банках.

Для открытия расчетного счета юридическому лицу, в банк представляются:

- свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- учредительные документы юридического лица;
- лицензии (разрешения), на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию;
- карточка с образцами подписей;
- документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете;
- документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Право первой подписи принадлежит руководителю юридического лица (единоличному исполнительному органу), а также иным сотрудникам, наделенным правом первой подписи на основании распорядительного акта, доверенности, выдаваемой в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру и (или) лицам, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета, на основании распорядительного акта юридического лица.

Расчеты между организациями проводятся в безналичной форме переводом денежных средств с банковских счетов одного юридического лица на счета другого на основании расчетных документов.

Расчетный документ — это оформленное на бумажном или электронном носителе распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя, а

также распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денег со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем.

При этом могут использоваться:

- платежное поручение — распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную сумму на счет получателя средств;

- расчетный чек — ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной суммы;

- аккредитив — условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платеж в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи;

- платежное требование и инкассовое поручение — документы для расчетов по инкассо.

Расчетные документы подписывают руководитель и главный бухгалтер или другие сотрудники компании, ими уполномоченные, образцы подписей которых хранятся в обслуживающем банке.

Расчетные документы составляются без пометок и исправлений, они действительны в течение 10 дней со дня составления.

Операции на расчетном счете отражаются с помощью счета 51 "Расчетные счета".

По дебету счета 51 "Расчетные счета" отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 "Расчетные счета" отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по претензиям").

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на

основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Примеры операций с расчетным счетом (табл. 11,12):

Таблица 11

Операции по поступлению денежных средств на расчетный счет

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Поступили денежные средства от покупателя	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Наличная денежная выручка сдана из кассы в банк	51 «Расчетные счета»	50 «Касса»

Таблица 12

Операции по списанию денежных средств с расчетного счета

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Перечислены денежные средства поставщику за товары	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
Перечислена зарплата работникам	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	51 «Расчетные счета»
Уплачены налоги в бюджет	68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»	51 «Расчетные счета»

2.1.3 Учет операций по валютному счету

Организация может открывать любое количество валютных счетов в банках, имеющих лицензию ЦБ РФ.

По текущему валютному счету могут быть осуществлены следующие операции:

- зачисление иностранной валюты с транзитного валютного счета;
- зачисление иностранной валюты, приобретенной за рубли на внутреннем валютном рынке;
- перечисление валюты в погашение кредитов, полученных в иностранной валюте;
- перечисление валюты на валютные счета, открытые в банках за пределами территории Российской Федерации;
- снятие наличной валюты для оплаты командировочных расходов;
- добровольная продажа валюты.

По транзитному валютному счету производятся следующие виды операций:

- поступление экспортной валютной выручки от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг иностранным партнерам;
- перечисление части валютной выручки для продажи на внутреннем валютном рынке страны;
- перевод оставшейся валютной выручки на текущий валютный счет организации;

Для отражения валютных операций на счетах бухгалтерского учета организации необходимо пересчитать сумму платежа в иностранной валюте в рублевый эквивалент по курсу ЦБ РФ на дату выписки расчетно-платежных документов.

Таблица 13.

Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте

Операция в иностранной валюте	Дата совершения операции в иностранной валюте
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета банковского вклада) организации в иностранной валюте.
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте в том числе: импорт материально-производственных запасов импорт услуги расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата признания расходов организации в иностранной валюте - дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов дата признания расходов по услуге дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы,	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

Расходы в виде вознаграждения банка за приобретение валюты в бухгалтерском учете также признаются прочими расходами, а в налоговом учете — внереализационными расходами.

При пересчете суммы платежа в иностранной валюте в рублевый эквивалент возникает курсовая разница.

Курсовая разница - разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Расчет курсовой разницы проводится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006).

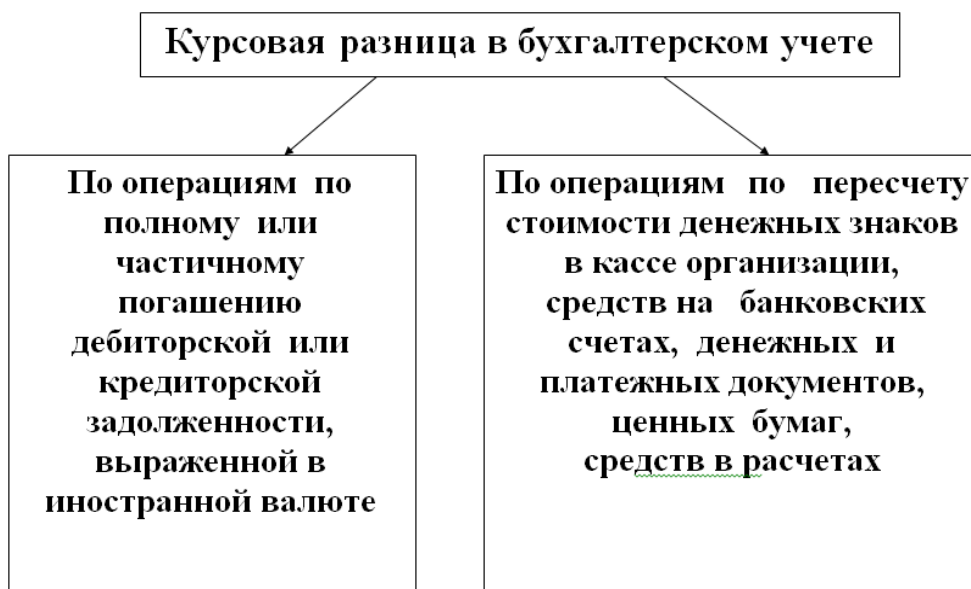


Рис. 23. Операции, при которых возникает курсовая разница

Пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной

валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации на следующие даты:

- на дату совершения операции в иностранной валюте,
- на отчетную дату,
- на дату изменения курса валюты.

Положительная курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы.

Дт 52 Кт 91.1 - отражена положительная курсовая разница, возникшая в результате пересчета валюты в рубли при смене курса.

Отрицательная курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие расходы.

Дт 91.2 Кт 52 - отражена отрицательная курсовая разница, возникшая в результате пересчета валюты в рубли при смене курса.

При возникновении курсовой разницы, связанной с расчетами учредителями или возникшей в результате пересчета стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами территории Российской Федерации, используется счет 83 «Добавочный капитал»

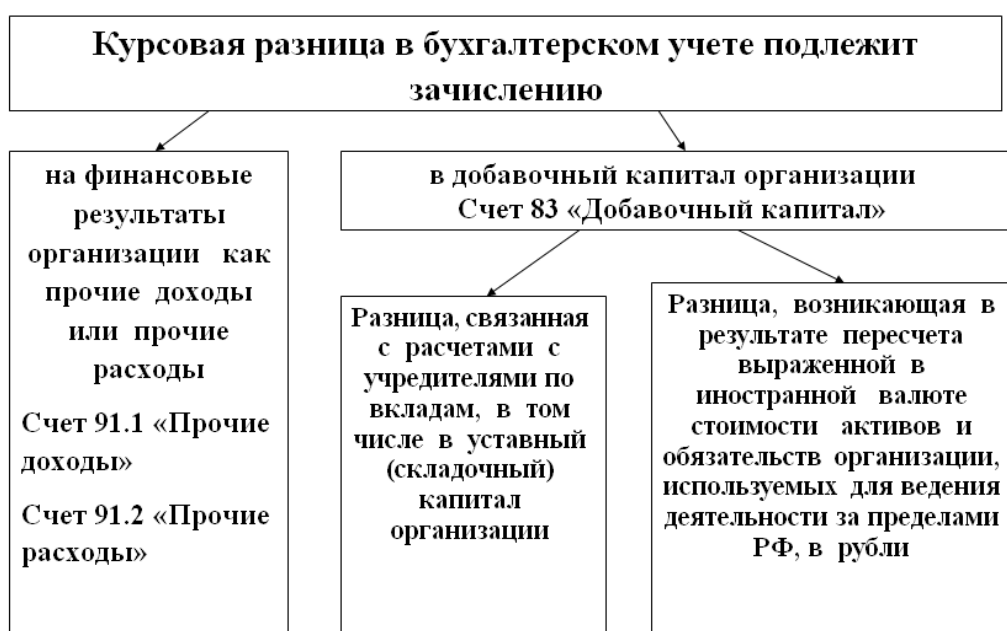


Рис. 24. Отражение курсовой разницы в бухгалтерском учете

Учет операций с иностранной валютой ведется на счете 52 «Валютный счет». По дебету счета 52 "Валютные счета" отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 "Валютные счета" отражается списание денежных средств с валютных счетов организации.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Таблица 14

Операции на валютном счете

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
поступила валютная выручка на транзитный валютный счет	52 «Валютные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
валюта перечислена иностранному поставщику в погашение задолженности	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	52 «Валютные счета»
отражена положительная курсовая разница по валютному счету	52 «Валютные счета»	91.1 «Прочие доходы»
отражена отрицательная курсовая разница по валютному счету	91.1 «Прочие доходы»	52 «Валютные счета»

2.1.4. Учет операций на специальных счетах

Бухгалтерский счет 55 "Специальные счета в банках" содержит информацию о наличии и движении денежных средств в валюте РФ и иностранной валюте в аккредитивах, чековых книжках, и прочих платежных документах на специальных счетах. На этом же счете отражают движение средств целевого финансирования только в части, подлежащей обособленному хранению.

К счету 55 "Специальные счета в банках" могут быть открыты субсчета, например, 55-1 "Аккредитивы", 55-2 "Чековые книжки" и 55-3 «Депозитные счета» и прочие. Здесь же может быть открыт субсчет для структурного подразделения организации, которому открыт текущий счет для покрытия

хозяйственных затрат.

Счет 55 – активный. По Дебету счета 55 "Специальные счета в банках" отражается депонирование или иное резервирование денежных средств, по Кредиту отражается источник, за счет которого были получены денежные средства. Чаще всего это счет 51 «Расчетные счета», а также 52 "Валютные счета". Счет 55 закрывается путем списания средств в корреспонденции со счетами, отражающими целевое использование средств. Наиболее часто в этом случае используется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Таблица 15

Операции по поступлению денежных средств на специальные счета

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
Зачислены поступления от покупателя на специальный счет	55 «Специальные счета в банках»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Зачислены средства на специальный счет из кассы организации	55 «Специальные счета в банках»	50 «Касса»
С расчетного счета перечислены денежные средства и зачислены на специальный счет	55 «Специальные счета в банках»	51 «Расчетные счета»

Таблица 16

Операции по списанию денежных средств со специальных счетов

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
В кассу поступили денежные средства, снятые со специального счета	50 «Касса»	55 «Специальные счета в банках»
Со специального счета перечислены денежные средства на расчетный счет	51 «Расчетные счета»	55 «Специальные счета в банках»
Перечислено подотчетному лицу со специального счета	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	55 «Специальные счета в банках»

Учет расчетов аккредитивами

При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств либо предоставить полномочие другому,

исполняющему, банку произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя или любой другой банк.

Аккредитив обособлен и независим от основного договора. Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств (поставщиком товара). Выплаты по аккредитиву осуществляют в течение срока его действия в банке получателя в полной сумме или по частям.

Получатель, в свою очередь, обязан представить документы, соответствующие всем условиям аккредитива (реестры счетов и транспортные или приемо-сдаточные документы, удостоверяющие отгрузку товара, и т.д.). Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Остаток неиспользованного аккредитива:

-возвращается организации-покупателю и зачисляется на ее расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств;

-перечисляется в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

Таблица 17

Бухгалтерские записи при расчетах аккредитивами

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Выставлен аккредитив за счет средств на расчетном счете	55/1	51
2	Выставлен аккредитив за счет краткосрочного кредита банка	55/1	66
3	Списана сумма с расчетного счета за услуги банка по выставлению аккредитива	91/2	51
4	Списана сумма с аккредитива в порядке оплаты документов поставщика	60	55/1
5	Остаток аккредитива вернулся в банк-эмитент и зачислен на расчетный счет	51	55/1
6	Остаток аккредитива вернулся в банк-эмитент и зачислен на ссудный счет	66	55/1

Бухгалтерский счет 55 "Специальные счета в банках" содержит информацию о наличии и движении денежных средств в валюте РФ и

иностранной валюте в аккредитивах, чековых книжках, и прочих платежных документах на специальных счетах. На этом же счете отражают движение средств целевого финансирования только в части, подлежащей обособленному хранению.

К счету 55 "Специальные счета в банках" могут быть открыты субсчета, например, 55-1 "Аккредитивы", 55-2 "Чековые книжки" и 55-3 «Депозитные счета» и прочие. Здесь же может быть открыт субсчет для структурного подразделения организации, которому открыт текущий счет для покрытия хозяйственных затрат.

Счет 55 – активный. По Дебету счета 55 "Специальные счета в банках" отражается депонирование или иное резервирование денежных средств, по Кредиту отражается источник, за счет которого были получены денежные средства. Чаще всего это счет 51 «Расчетные счета», а также 52 "Валютные счета". Счет 55 закрывается путем списания средств в корреспонденции со счетами, отражающими целевое использование средств. Наиболее часто в этом случае используется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Типовые проводки по дебету счета 55 "Специальные счета в банках".

Д-т К-т Содержание хозяйственной операции

55 50 Зачислены средства на специальный счет из кассы организации

55 51 С расчетного счета перечислены денежные средства и зачислены на специальный счет

55 60 Возвращены излишне уплаченные денежные средства поставщику на специальный счет

55 62 Зачислена выручка за товары (работы, услуги) на специальный счет

55 79 На специальный счет зачислены денежные средства от головной организации для подразделения, выделенного на самостоятельный баланс

55 91 На специальный счет поступила выручка за реализацию прочего имущества

Типовые проводки по кредиту счета 55 "Специальные счета в банках"

Д-т К-т Содержание хозяйственной операции

50 55 В кассу поступили денежные средства, снятые со специального счета

51 55 Со специального счета перечислены денежные средства на расчетный счет

60 55 Оплата поставщику за товары с использованием чека

62 55 Со специального счета произведен возврат излишне перечисленных средств заказчику

70 55 Перечислена заработная плата работникам со специального счета

81 55 Со специального счета направлены денежные средства на выкуп собственных акций компании у акционеров.

Учет операций по депозитным счетам

На субсчете 55/3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражают записью: Дт 55/3 «Депозитные счета»

Кт 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов выполняются обратные бухгалтерские записи. Аналитический учет по субсчету 55/3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 «Специальные счета в банках» учитывается движение средств;

- целевого финансирования (обособленно хранящихся в банке бюджетных средств);
- поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и из других источников;
- на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

по данным счетов; 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

2.1.5. Учет переводов в пути

Денежные средства, поступающие в кассу организации, подлежат сдаче на счет в банке. Порядок и сроки сдачи устанавливаются с учетом:

- территориального расположения организации;
- режима работы;
- специфики деятельности.

Денежные средства могут быть сданы:

- в кассы банка;
- инкассаторам;
- в организацию федеральной почтовой связи.

Сданные средства учитываются на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются:

- квитанции банка;
- копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и др.

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 «Переводы в пути» обособленно.

Таблица 18

Примеры использования счета 57 «Переводы в пути» при отражении хозяйственных операций

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Передача денежных средств инкассатору и зачисление в банк	57 51	50 57
2	Отражение в розничной торговле выручки при использовании платежных карт	57 51	90 57
3	Списание иностранной валюты для продажи	57 91.2	52 57
4	Списание денежных средств для покупки валюты	57	51
	Зачисление валютных средств	52	57

2.2. Учет внеоборотных активов

2.2.1. Учет основных средств

С 01.01.2022 учет основных средств ведется в соответствии с ФСБУ 6/2020 "Основные средства" утвержденное приказом Минфина РФ от 17.09.2020 г. № 204н.

Для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

а) имеет материально-вещественную форму;

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

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

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

Организация может установить лимит стоимости имущества, принимаемого к учету в качестве основных средств с учетом уровня существенности. Например, в Учетной политике организации установлен лимит стоимости основных средств 100 тыс. руб. В таком случае, имущество, отвечающее перечисленным критериям, но стоящее менее 100 тыс. рублей не признается основным средством, а затраты на приобретение, создание таких активов списываются в расходы периода.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный

конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам. Группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование или получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу основных средств - инвестиционная недвижимость.

Таблица 19

Виды стоимостей основных средств

Стоимость основного средства	Определение
Первоначальная стоимость	Представляет собой общую сумму связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.
Балансовая стоимость	представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения.
Справедливая стоимость	представляет собой цену, которую получили бы при продаже актива или уплатили при передаче обязательства участники рынка при осуществлении обычной сделки на дату оценки.
Переоцененная стоимость	представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки
Ликвидационная стоимость	величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

На разных этапах нахождения основных средств в организации в учете

используют различные виды стоимостей основных средств (табл.19).

Основными хозяйственными операциями по учету объектов основных средств являются:

- приобретение основных средств;
- ввод в эксплуатацию приобретенных или построенных основных средств;
- начисление амортизации;
- проведение модернизации, реконструкции, переоценки основных средств;
- выбытие основных средств;
- инвентаризация основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

Капитальными вложениями являются затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств.

К капитальным вложениям относятся:

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

- авторский надзор;
- улучшение и (или) восстановление объекта основными средствами (например, достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, замена частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание);
- доставка и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, в том числе его монтаж, установку;
- проведение пусконаладочных работ, испытаний.

По каждому виду капитальных вложений, указанных выше, определяются фактические затраты. В состав данных затрат могут входить следующие расходы:

- уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику);
- стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов (например, стоимость МПЗ, используемых при строительстве новых ОС);
- амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений;
- затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов;
- заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.);
- связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- величина оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации;

- иные аналогичные затраты.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их справедливая стоимость.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается их справедливая стоимость.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях модернизации, реконструкции, переоценки объектов основных средств. Отражение затрат по приобретению основного средства отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Налог на добавленную стоимость (НДС) учитывается на счете 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» и отражается проводкой: Дт 19 Кт 60.

Амортизация – постепенное списание стоимости имущества на себестоимость продукции (работ, услуг) в течение срока его полезного использования.

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

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и обесценения.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Начисление амортизации линейным способом производится таким образом, чтобы подлежащая амортизации стоимость объекта основных средств погашалась равномерно в течение всего срока полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта основных средств к величине оставшегося срока полезного использования данного объекта.

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

Начисление амортизации способом пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении) производится таким образом, чтобы распределить подлежащую амортизации стоимость объекта основных средств на весь срок полезного использования этого объекта. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью объекта основных средств на отношение показателя количества продукции (объема работ в натуральном выражении) в отчетном периоде к оставшемуся сроку полезного использования объекта основных средств

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с даты его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете

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

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Сроком полезного использования считается период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из:

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

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

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

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

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в

корреспонденции со счетами учета затрат на производство (табл. 20).

Таблица 20

Типовые проводки по начислению амортизации основных средств

Дебет	Кредит	Хозяйственная операция
Дт 20 «Основное производство»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующимся в основном производстве
Дт 23 «Вспомогательное производство»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующимся в вспомогательном производстве
Дт 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующимся в обслуживающих производствах и хозяйствах
Дт 25 «Общепроизводстве нные расходы»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующихся для общецеховых нужд
Дт 26 «Общехозяйственны е расходы»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующихся в административно-управленческих целях
Дт 44 «Расходы на продажу»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующихся в организациях торговли
Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»	Кт 02 «Амортизация основных средств»	начислена амортизация по основным средствам, использующихся при строительстве объекта основных средств хозяйственным способом

После признания объект основных средств можно отражать в бухучете по переоцененной стоимости. При этом стоимость такого объекта регулярно переоценивают таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от его справедливой стоимости. Переоценку ОС имеют право проводить все организации. Переоценку проводят по мере изменения справедливой стоимости ОС не чаще 1 раза в год.

В последующем эти группы основных средств должны переоцениваться регулярно. При отражении операций по переоценке основных средств используется счет 83 «Добавочный капитал»

Отражение переоценки в бухгалтерском учете

№	Дооценка			Уценка		
	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
2	Первая дооценка	01	83	Первая уценка	91/2	01
		83	02		02	91/1
3	Последующая уценка в пределах прошлой дооценки	83	01	Если в дальнейшем будет дооценка этого объекта, сумма дооценки отражается	01	91/1
		02	83		91/2	02
4	Если сумма уценки превысит сумму прошлой дооценки, разница отражается	91/2	01	Если сумма дооценки превысит сумму прошлой уценки, разница относится на добавочный капитал	01	83
		02	91/1		83	02

При выбытии объектов основных средств сумма дооценки переносится в нераспределенную прибыль в корреспонденции с дебетом счета 83.

Организация должна ежегодно проводить обязательную проверку основных средств на обесценение и учет изменения их балансовой стоимости вследствие обесценения.

Объект ОС подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем.

При списании объекта ОС суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости).

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

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 "Основные средства" может открываться субсчет "Выбытие основных средств". В дебет

этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит - сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия балансовая стоимость объекта списывается со счета 01 "Основные средства" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Списание с баланса основных средств отражают проводками:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01

- списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана балансовая стоимость объекта основных средств.

Учет аренды основных средств

Таблица 22

Учет основных средств у арендодателя

№	Ситуация	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Сдача имущества в аренду является основным видом деятельности	Передано основное средство в аренду	01/аренда	01/эксплуатация
		Начислена амортизация	20	02
		Начислена арендная плата	62	90/1
			90/3	68
		Получена арендная плата	51	62
		Получена арендная плата за будущие периоды	51	62/ав.получ
		Начислен НДС с аванса	76/НДС а в. полу ч	68
		В части, приходящейся на данный отчетный период	62	90/1
			90/3	68
			68	76/НДС ав.получ
2	Сдача имущества в аренду не является основным видом деятельности	Передано основное средство в аренду	01/аренда	01/эксплуатация
		Начислена амортизация	91/2	02
		Начислена арендная плата	76	91/1

			91/2	68
		Получена арендная плата	51	76
		Получена арендная плата за будущие отчетные периоды	51	76
			76/НДС ав.получ	68
		В части, приходящейся на данный отчетный период	76	91/1
			91	68
			68	76/НДС ав.получ
		Возврат объекта по окончании срока аренды	01/эксплуатация	01/аренда

Таблица 23

Учет арендованных основных средств у арендатора

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Получено основное средство в аренду	001	
2	Начислена арендная плата	20, 44, 26	76
		19	76
		68	19
3	Перечислена арендная плата	76	51
4	Перечислена арендная плата за будущие отчетные периоды	76	51
		68	76
5	В части, приходящейся на данный учетный период	20,44	76
		19	76
		68	19
		76	68
6	Возврат объекта по окончании срока аренды		001

Арендатор обязан поддерживать имущество, полученное в аренду, в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества.

В случае если арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, неотделимые от него, арендатор имеет право на возмещение стоимости этих улучшений.

Таблица 24

Учет операций по улучшению основных средств у арендодателя

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приемка от арендатора улучшений основных средств, произведенных с согласия арендодателя. Включение стоимости улучшений в стоимость основных средств	08	76
		01	08
		76	51
2	Приемка от арендатора улучшений основных средств, произведенных без согласия арендодателя (без возмещения расходов). Включение стоимости улучшений в стоимость основных средств. Отражаются как безвозмездно полученные	08	98/2
		01	08

Таблица 25

Учет операций по улучшению основных средств у арендатора

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость капитальных вложений, произведенных арендатором с согласия арендодателя	08	60,70,69, 10,02 и т.д.
2	Включены произведенные капитальные улучшения в состав собственных основных средств	01	08
3	Переданы капитальные улучшения арендодателю по окончании срока договора аренды	76	91/1
		91/2	68
		91/2	01/выб.
4	Капитальные вложения безвозмездно переданы арендодателю по окончании срока аренды	91/2	68
		91/2	01/выб,

Учет лизинговых операций

Договор лизинга — это договор финансовой аренды.

По договору лизинга одна сторона (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное другой стороной (лизингополучателем) имущество у определенного продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Лизингополучатель принимает предмет лизинга и выплачивает лизинговые платежи в порядке и сроки, предусмотренные договором лизинга. По окончании срока действия договора лизингополучатель обязан вернуть предмет лизинга или приобрести его в собственность на основании договора

купли-продажи.

Учет операций по договору лизинга различается в зависимости от того, на чьем балансе учитывается имущество.

Имущество учитывается на балансе лизингодателя

Таблица 26

Учет основных средств у лизингодателя
(имущество учитывается на балансе лизингодателя)

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приобретение лизингового имущества	08	60
		19	60
		03/имущество для сдачи в лизинг	08
		68	19
		60	51
2	Передача имущества лизингополучателю	03/ имущество, сданное в лизинг	03/ имущество для сдачи в лизинг
3	Начислены лизинговые платежи за отчетный период	62	90/1
		90/3	68
4	Отражаются затраты лизингодателя за отчетный период	20	02,10,70,69...
		90/2	20
5	Получены лизинговые платежи	51	62
6	Возврат лизингового имущества	01,03/имущество для сдачи в лизинг	03/имущество, сданное в лизинг
7	Выкуп лизингового имущества по окончании срока действия договора	03/выбытие	03/имущество, сданное в лизинг
		02	03/выбытие
8	Досрочный выкуп	91/2	02
		62	90/1
		90/3	68
		03/выбытие	03/имущество, сданное в лизинг
		02	03/выбытие

Таблица 27

Учет основных средств у лизингополучателя
(имущество учитывается на балансе лизингодателя)

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступление лизингового имущества	001	
2	Ежемесячно начисляются лизинговые платежи	20, 26, 44...	76/задолженность по лизинговым платежам
		19	76/задолженность по лизинговым платежам
		68	19
3	Оплата лизинговых платежей	76/задолженность по лизинговым платежам	51
4	Возврат лизингового имущества с полностью погашенной стоимостью		001
5	Выкуп лизингового имущества по истечении срока действия договора		001
		01	02
6	Досрочный выкуп	97	76/задолженность по лизинговым платежам
		19	76/задолженность по лизинговым платежам
		76/задолженность по лизинговым платежам	51
			001
		01	02
		68	19
		20, 26, 44...	97 ежемесячно

Таблица 28

Учет основных средств у лизингодателя
(имущество учитывается на балансе лизингополучателя)

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Приобретение лизингового имущества	08	60
		19	60
		03	08
		68	19

		60	51
2	Передача имущества на баланс лизингополучателя	76/задолженность по лизинговым платежам	91/1
		91/2	76/НДС
		91/2	03
		91/2	98
		011	
3	Ежемесячно начисляются лизинговые платежи	98	91/1
		76/НДС	68
		51	76/задолженность по лизинговым платежам
4	Отражаются затраты лизингодателя за отчетный период	91/2	10,70,69,76
5	Возврат полностью с амортизированного имущества в условной оценке		011
		01	91/1 на 1 руб.
6	Выкуп лизингового имущества по истечении срока действия договора		011
7	Досрочный выкуп	98	91/1
		76/НДС	68
		51	76/задолженность по лизинговым платежам
			011

Таблица 29

Учет основных средств у лизингополучателя
(имущество учитывается на балансе лизингополучателя)

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступление лизингового имущества	08	76/арендные обязательства
		19	76/арендные обязательства
		01	08
2	Начислена амортизация	20, 26, 44...	02
3	Начислена задолженность по лизинговым платежам за отчетный период	76/арендные обязательства	76/задолженность по лизинговым платежам

4	Перечислена задолженность по лизинговым платежам за отчетный период	76/зadолженность по лизинговым платежам	51
		68	19
5	Возврат лизингового имущества с полностью погашенной стоимостью	02	01
6	Выкуп лизингового имущества по истечении срока действия договора	Аналитический учет по счетам 01 и 02	
7	Досрочный выкуп	97	02
		76/арендные обязательства	76/зadолженность по лизинговым платежам
		76/зadолженность по лизинговым платежам	51
		68	19
		20	97

Учет затрат на освоение природных ресурсов

Основные требования к учету затрат на освоение природных ресурсов прописаны в ПБУ 24/2011.

Поисковые затраты осуществляются до того момента, когда в отношении участка недр установлена и документально подтверждена вероятность того, что экономические выгоды от добычи полезных ископаемых превысят понесенные затраты, при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для их добычи.

Организация устанавливает виды поисковых затрат, признаваемые внеоборотными активами. Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности.

Поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами (поисковые активы), относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений и (или) разведке полезных ископаемых.

Поисковые затраты, относящиеся к приобретению или созданию объекта, имеющего материально-вещественную форму, признаются материальными поисковыми активами. Иные поисковые активы признаются

нематериальными поисковыми.

Организация прекращает признание поисковых активов в отношении определенного участка недр при подтверждении коммерческой целесообразности добычи или признания добычи бесперспективной, Организация обеспечивает документальное подтверждение коммерческой целесообразности или бесперспективности добычи полезных ископаемых.

При подтверждении коммерческой целесообразности добычи необходимо;

- провести проверку признанных поисковых активов на обесценение и в случае его подтверждения признать их обесценение;
- перевести поисковые активы в состав основных средств, нематериальных или иных активов по остаточной стоимости (по фактическим затратам, с учетом переоценок и за вычетом амортизации и обесценения);
- прекратить признание последующих затрат на данном участке недр в качестве поисковых активов.

Если в течение отчетного периода добыча полезных ископаемых на участке недр признана бесперспективной, поисковые активы списываются с учета. Доходы и расходы от списания поисковых активов относятся на финансовые результаты организации.

При признании в бухгалтерском учете поисковые активы оцениваются по сумме фактически понесенных затрат, К ним относятся:

- оплата поставщикам (продавцам);
- оплата по договорам строительного подряда и иным договорам;
- расходы на посреднические, информационные и консультационные услуги;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины;
- амортизация внеоборотных активов;
- вознаграждение работникам;

- обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений и разведке полезных ископаемых и т.д.

Затраты компании, понесенные до момента получения лицензии, дающей право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых, включаются в фактические расходы на получение лицензии только в том случае, если непосредственно связаны с ее получением.

Оценка материальных и нематериальных поисковых активов производится по правилам оценки основных средств и нематериальных активов с учетом следующих особенностей:

- порядок начисления амортизации по поисковым активам определяется организацией;

- затраты на получение лицензии, дающей право на разведку месторождений и добычу полезных ископаемых, не амортизируются до подтверждения коммерческой целесообразности добычи;

- на каждую отчетную дату должен проводиться анализ возможного обесценения поисковых активов;

- при наличии признаков обесценения организация должна проводить проверку активов согласно Международным стандартам финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

Существенная информация о поисковых активах, а также возникающих в результате выполнения работ обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках от текущих и инвестиционных операций отражается по отдельным группам статей бухгалтерского баланса, а также отдельным показателям отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств.

По материальным поисковым активам организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о:

- фактических затратах, с учетом осуществленных переоценок;

- суммах накопленной амортизации и обесценения на начало и конец отчетного периода;

- остаточной стоимости активов, обесценившихся в отчетном году, на начало и конец отчетного периода и признанного за отчетный период обесценения.

В составе информации об учетной политике подлежат раскрытию:

- перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами, либо указание на то, что все поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности;

- особенности классификации материальных и нематериальных поисковых активов;

- порядок начисления амортизации по поисковым активам;

- группировка поисковых активов для проверки их на обесценение;

- условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов.

2.2.2. Учет нематериальных активов

Учет нематериальных активов ведется в соответствии с ПБУ 14/2007. "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н.

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

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в деятельности организации;

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем;

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от

других активов;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Деловая репутация - это разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, представляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п. Положительная деловая репутация амортизируется линейным способом в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации.

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на

дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Покупка нематериального актива отражается в учете проводками:

Дебет 08-5 Кредит 60 (71, 76...)

- учтены затраты по покупке нематериального актива;

Дебет 19 Кредит 60 (71, 76...)

- учтен НДС по затратам, связанным с покупкой нематериального актива
(на основании счета-фактуры продавца);

Дебет 60 (71, 76...) Кредит 50 (51)

- оплачены нематериальный актив и затраты на его покупку;

Дебет 04 Кредит 08-5

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;

Нематериальные активы, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, отражают по стоимости, согласованной между акционерами (учредителями).

Дебет 08-5 Кредит 75

- отражено поступление НМА в качестве вклада в Уставный капитал;

Дебет 04 Кредит 08-5

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету;

Нематериальные активы, полученные безвозмездно, отражают в бухгалтерском учете по рыночной цене.

Дебет 08-5 Кредит 98-2

- получен безвозмездно нематериальный актив;

Дебет 04 Кредит 08-5

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

В первоначальную стоимость НМА, созданного организацией, включают все расходы по его изготовлению и регистрации.

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Аналитический учет по счету 04 "Нематериальные активы" ведется по

отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, а также суммах расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Приобретение НМА в бухгалтерском учете отражается следующими записями (табл. 30):

Таблица 30

Операции по поступлению НМА

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Признано вложение во внеоборотные активы, поступившие от поставщика	08	60
2	Отражен НДС по поступившим внеоборотным активам	19	60
3	Отражены таможенные сборы и пошлины	08	76
4	Отражены невозмещаемые налоги, государственные патенты	08	19
5	Отражены иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА	08	76
6	Отражена плата за информационные, консультационные, посреднические услуги	08	60 (76)
7	Внеоборотные активы переведены в состав НМА	04	08
8	Принят НДС к зачету	68	19
9	Произведена оплата поставщику за НМА	60	51

Таблица 31

Бухгалтерские записи при создании НМА силами организации:

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оплата услуг сторонних организаций	08	60, 76
		19	60, 76
2	Оплата труда работников и отчисления на социальные нужды	08	70, 69
3	Использование основных средств, НМА и материалов при создании своими силами	08	02,05,10...

4	Госпошлина, патентный сбор	08	76
5	Невозмещаемые налоги	08	19
6	Принятие по первоначальной стоимости	04	08

Изменение стоимости нематериальных активов

Фактическая стоимость НМА, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев переоценки или обесценения.

Коммерческие организации могут проводить переоценку группы однородных НМА не чаще одного раза в год на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Она определяется по данным активного рынка этих НМА.

В дальнейшем НМА должны переоцениваться регулярно, чтобы их стоимость в бухгалтерской отчетности существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Таблица 31

Оформление результатов переоценки

№	Кто проводил оценку	Какие документы должны быть оформлены
1	Специалист-оценщик	Акт выполненных работ по оценке, договор, лицензия
2	Сама организация	Приказ о создании оценочной комиссии за подписью руководителя, акт о переоценке в произвольной форме. В акте указывается, какие НМА переоценены, их первоначальная стоимость, текущая рыночная стоимость и т.д. К акту также можно составить ведомости, в которых указать наименование объектов, пересчет фактической стоимости, сумму начисленной амортизации

Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода, в котором была произведена переоценка. Информация о проведенной переоценке раскрывается в пояснительной записке.

Дооценка НМА отражается в учете на счете 83 «Добавочный капитал». Уценка — на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При учете изменения стоимости НМА производятся следующие бухгалтерские записи:

Бухгалтерские записи при учете изменения стоимости НМА

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Отражение первой дооценки НМА	Увеличение фактической стоимости НМА	04	83
		Увеличение начисленной амортизации	83	05
2	Отражение суммы предполагаемой уценки в пределах предыдущей дооценки	Уменьшение стоимости НМА в пределах предыдущей дооценки	83	04
		Уменьшение суммы накопленной амортизации в пределах предыдущей дооценки	05	83
3	Отражение превышения суммы уценки над дооценкой, сделанной в предыдущие периоды	На сумму уценки стоимости НМА	91	04
		На сумму уценки амортизации	05	91
4	Отражение первой уценки НМА	Снижение фактической стоимости НМА	91	04
		Снижение суммы фактически начисленной амортизации	05	91
5	Отражение суммы предполагаемой дооценки в пределах предыдущей уценки	На сумму дооценки стоимости НМА в пределах предыдущей суммы уценки	04	91
		На сумму дооценки накопленной амортизации по объекту НМА в пределах предыдущей суммы уценки	91	05
6	Отражение превышения суммы дооценки над уценкой, сделанной в предыдущие периоды	На сумму дооценки стоимости НМА	04	83
		На сумму дооценки амортизации	83	05
7	В случае выбытия НМА сумма его дооценки переносится со счета учета добавочного капитала на нераспределенную прибыль организации		83	84

Организации по собственному желанию могут проводить проверку на обесценение НМА в порядке, предусмотренном стандартом МСФО № 36 «Обесценение активов».

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не

начисляется.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

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

В случае выбытия НМА или его неспособности приносить организации экономические выгоды его стоимость подлежит списанию с учета.

Таблица 33

Записи в учете выбытия НМА.

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Списание начисленной амортизации в случае прекращения срока действия права организации на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации		05	04
2	Выбытие вследствие морального износа	Списание начисленной амортизации	05	04
		Списание остаточной стоимости	91/2	04
		Отражение убытка от списания	99	91/9
3	Продажа НМА	Списание начисленной амортизации	05	04
		Списание остаточной стоимости НМА	91/2	04
		Отражение выручки от продажи НМА, в т.ч. НДС	62	91/1
		Начисление НДС в бюджет (кроме случаев, перечисленных в ст. 149 ч. 2 НК РФ)	91.2	68
		Отражение финансового результата от продажи НМА	91/9(99)	99 (91/9)
4	Безвозмездная передача НМА	Списание начисленной амортизации	05	04
		Списание остаточной стоимости	91/2	04
		Начисление НДС с рыночной стоимости НМА	91/2	68
		Убыток от безвозмездной передачи	99	91/9
5	Передача НМА	Списание начисленной амортизации	05	04

	в уставный капитал другой организации	Списание остаточной стоимости	58	04
		Восстановление НДС	58	68
		Доведение стоимости до согласованной	58 (91/2)	91/1 (58)
6	Передача НМА в совместную деятельность	Списание начисленной амортизации	05	04
		Списание остаточной стоимости	58	04
7	Выявление недостачи НМА при инвентаризации	Списание начисленной амортизации	05	04
		Списание остаточной стоимости	94	04
		Отнесение остаточной стоимости НМА на финансовый результат либо на виновное лицо по приказу руководителя	91/2 (73)	94

2.2.3. Учет расходов на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР)

В бухгалтерском учете в качестве расходов на НИОКР отражаются расходы на законченные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, по которым получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке либо не подлежащие правовой охране.

Научно - исследовательские разработки (НИР) - это запланированные научные исследования, направленные на получение новых научных или технических знаний.

Примерами научно-исследовательских разработок являются:

- деятельность, направленная на получение новых знаний Поиск, оценка и окончательный отбор способов применения результатов исследований или других знаний;
- Поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг;

Опытно - конструкторские разработки (ОКР) - это применение результатов научных исследований к созданию или разработке технологии производства нового или существенно улучшенного материала, устройства, продукта, технологии системы или услуги до того, как началось их коммерческое производство и использование.

Примерами опытно- конструкторских разработок являются:

- проектирование, конструирование и тестирование образцов и моделей до начала производства или использования;
- проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, в том числе для новой технологии;
- проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки.

Оформленные результаты работ, подлежащие правовой охране, учитываются как нематериальные активы. Затраты на подготовку и освоение производства продукции, а также на совершенствование технологии и организации выпуска продукции, улучшение ее дизайна или качества не учитываются в составе затрат на НИОКР.

Для учета затрат на НИОКР используется субсчет 08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" .

На субсчете 08.8 учитываются расходы, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 04 "Нематериальные активы".

Расходы по научно-исследовательских#, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Результаты работ принимаются к учету в качестве НИОКР, если они

соответствуют следующим условиям:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена;
- имеются документы, подтверждающие окончание работ;
- работы дали положительный результат, использование которого организацией в производстве продукции (работ, услуг) или для нужд управления в будущем способно принести экономические выгоды;
- использование результатов работ можно наглядно продемонстрировать.

Если все эти условия выполнены, то затраты компании признаются расходами на НИОКР и отражаются следующей проводкой: Дт 04.НИОКР Кт 08 по фактической стоимости.

Если хотя бы одно из условий не выполнено, то затраты по НИОКР списываются на прочие расходы записью Дт 91.2 Кт 08.

Затраты на НИОКР, признанные прочими расходами, в будущем нельзя признать внеоборотными активами.

Списание расходов по НИОКР происходит со счета 04 с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором фактически было начато применение результатов НИОКР. При этом используют проводки: Дт 20, 26 — Кт 04.НИОКР.

Списание стоимости НИОКР производится двумя способами:

- линейным;
- пропорционально объему продукции.

Срок списания стоимости НИОКР устанавливается организацией самостоятельно, но не может превышать пять лет и изменению не подлежит.

Если организация прекратила использование результатов НИОКР, так как перестала получать экономическую выгоду (например, произошел моральный износ), остаточная стоимость списывается на прочие расходы организации: Дт 91.2 Кт 04.НИОКР.

2.2.4. Учет финансовых вложений

Нормативно-правовое регулирование:

- Приказ Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. N 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02» (далее ПБУ 19/02);

- Приказ Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. N 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03» (далее ПБУ 20/03);

- Федеральный закон от 26 декабря 1995 года № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;

- Федеральный закон от 11 марта 1997 года № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»;

- Федеральный закон от 22 апреля 1996 года № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.

Финансовые вложения представляют собой вложение денежных средств и других свободных ресурсов в активы, не связанные с основной деятельностью и созданием активов длительного пользования.

Условия принятия активов к учету в качестве финансовых вложений:

- наличие документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения;
- переход к организации финансовых рисков;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги;
- вклады в уставные капиталы других организаций;

- депозитные вклады;
- предоставленные другим организациям займы;
- дебиторская задолженность по уступке права требования.

К финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные организацией у акционеров;
- векселя, выданные организацией продавцу при расчетах за товары, работы и услуги;
- вложения в основные средства, нематериальные активы, а также в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим лицам.

Таблица 34

Классификация финансовых вложений

Основные признаки	Финансовое вложение
По связи с уставным капиталом	С целью образования уставного капитала
	Не связанные с образованием уставного капитала
По формам собственности	Государственные ценные бумаги
	Негосударственные (корпоративные) ценные бумаги
По сроку, на который произведены финансовые вложения	Краткосрочные
	Долгосрочные

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Ее определяют по объектам, приобретенным за плату, в сумме фактических затрат на приобретение:

- деньги, уплаченные продавцу;
- затраты за информационные и консультационные услуги;
- вознаграждение посредникам;
- иные затраты, связанные с приобретением.

В случае незначительности величины затрат на приобретение ценных бумаг по сравнению с суммой, уплачиваемой продавцу, такие затраты могут признаваться прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету ценные бумаги. Это касается

объектов:

- вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный капитал в денежной оценке, согласованной учредителями;
- поступивших безвозмездно по текущей рыночной стоимости, а если ее невозможно определить, то по сумме денежных средств, которые могут быть получены в результате продажи;
- полученных при обмене на другое имущество — по стоимости переданного или подлежащего передаче имущества.

Изменение оценки финансовых вложений в бухгалтерском учете и отчетности. Переоценка финансовых вложений

Финансовые вложения, по которым рыночную стоимость можно определить, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Корректировка проводится ежеквартально или ежемесячно и относится на финансовый результат Дт 58 Кт 91 /1 или Дт 91/2 Кт 58.

Финансовые вложения, по которым рыночную стоимость определить нельзя, отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости.

Бухгалтерский учет финансовых вложений в ценные бумаги
Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении

Бланки ценных бумаг могут храниться в депозитарии или кассе организации.

По долговым ценным бумагам, по которым рыночная стоимость не определяется, разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере начисления причитающегося по ним дохода, относить на финансовый результат. Таким образом, учетная стоимость в конце периода их обращения будет равняться

номинальной.

В бухгалтерском балансе ценные бумаги отражают по учетной стоимости, за исключением ценных бумаг, по которым рыночная стоимость не определяется и был создан резерв под обесценение. Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение их стоимости, то есть падение ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от них в обычных условиях деятельности. Разницу между учетной стоимостью финансовых вложений и суммой снижения называют расчетной стоимостью финансовых вложений.

Устойчивое снижение стоимости характеризуется одновременным выполнением следующих условий:

- на текущую и предыдущую отчетные даты учетная стоимость финансовых вложений выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость уменьшалась;
- на отчетную дату отсутствуют признаки того, что в будущем возможно повышение расчетной стоимости.

Если названные условия выполняются, в бухгалтерском учете образуется резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между их учетной и расчетной стоимостью. Создание резерва отражается бухгалтерской проводкой; Дт 91/2 Кт 59.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения, по которым создан резерв под обесценение, отражаются за минусом резерва.

Таблица 35

Корреспонденция счетов по учету ценных бумаг.

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Приобретение ценных бумаг за плату	Перечислены денежные средства на покупку ценных бумаг	76	51
		Отражены расходы, связанные с приобретением:		
		приняты в стоимость ценных бумаг;	58	76

		списаны расходы, связанные с приобретением, если они несутся, на прочие расходы	91/2	76
2	Поступили ценные бумаги в счет вклада в уставный капитал		58	75
3	Поступили ценные бумаги безвозмездно		58	91/1
4	Начислены доходы (проценты, дивиденды) по ценным бумагам		76	91/1
5	Списана разница между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг по мере начисления по ним дохода	В случае превышения номинальной стоимости над первоначальной стоимостью	58	91/1
		В случае превышения первоначальной стоимости над номинальной стоимостью	91/2	58
6	Произведена корректировка учетной стоимости ценных бумаг	В случае превышения рыночной стоимости над учетной стоимостью	58	91/1
		В случае превышения учетной стоимости над рыночной стоимостью	91/2	58
7	Отражены расходы на услуги депозитариев		91/2	76
8	Создан резерв под обесценение финансовых вложений		91/2	59
9	Уменьшен резерв под обесценение финансовых вложений в связи с их выбытием или повышением расчетной стоимости		59	91/1
10	Продажа (погашение) ценных бумаг	Отражены поступления от продажи или сумма, получаемая при погашении	51 76	76 91/1
		Списаны выбывшие ценные бумаги	91/2	58
		Отражены расходы по продаже ценных бумаг	91/2	51,76 и др.
		Списан резерв под обесценение, ранее созданный по выбывающим ценным бумагам	59	91/1

Бухгалтерский учет предоставленных займов

Заем является договором, по которому одна сторона (заимодавец) предоставляет в собственность другой стороне (заемщику) деньги или определенные родовыми признаками вещи, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Таблица 36

Корреспонденция счетов по учету выданных займов

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Предоставлен заем	Денежными средствами	58	50, 51
		Материальными ценностями	58	10, 41...

2	Возврат займа от заемщика:		
	- денежного	51	58
	- выданного материальными ценностями	10, 41...	58
3	Начисление процентов	76	91
	Зачисление процентов на счет	51	76

Таблица 37

Бухгалтерский учет вкладов в уставный капитал сторонних организаций

№	Содержание хозяйственной операции.	Дебет	Кредит
1	Внесение вклада в уставный капитал денежными средствами	58	50, 51, 52
2	Внесение вклада в уставный капитал основными средствами или нематериальными активами по остаточной стоимости	58	01, 04
	Отражен вклад в уставный капитал иного имущества по фактической стоимости	58	10, 41, 43
	Доведение стоимости имущества до согласованной стоимости	58(91)	91 (58)
	Отражено восстановление НДС по переданному имуществу	58	68

Информация об участии в совместной деятельности

Согласно ПБУ 20/03 различают три вида совместной деятельности:

- совместное использование активов;
- совместное осуществление операций;
- совместное осуществление деятельности.

Совместное использование активов

Активы считаются совместно используемыми, когда имущество находится в общей долевой собственности участников договора, заключенного для получения экономических выгод

Договором может быть предусмотрено, что расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляет один из участников. В этом случае доходы (расходы) других участников отражаются как кредиторская (дебиторская) задолженность.

Вклады в совместную деятельность участники договора не учитывают в составе финансовых вложений. Основное средство, находящееся в общей

собственности, каждый участник отражает в своем учете в составе основных средств соразмерно своей доле. Доходы и расходы от совместной деятельности каждый участник отражает обособленно, а совместные расходы распределяются между участниками.

Таблица 38

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов, связанных с совместным использованием активов, у участника, которому поручено вести расчеты с покупателями (заказчиками)

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Отражен вклад в совместную деятельность		01/сд	01
2	Отражены расходы по совместной деятельности		20/сд	02, 60, 76
3	Оплачены общие расходы		60/сд	51
4	Отражены общие расходы в доле	Данного участника	20/сд	60/сд
		Остальных участников	76	60/сд
5	Отражается доход от совместной деятельности в доле	Данного участника	62/сд	90/1
		Начисление НДС	90/3	68
		Остальных участников	62/сд	76
6	Списаны расходы данного участника		90/2	20/сд
7	Поступил доход от совместной деятельности		51	62/сд
8	Перечислен доход другим участникам за минусом общих расходов		76	51

Аналогично ведется учет у остальных участников.

Совместно осуществляемые операции представляют собой выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) с использованием собственных активов. Вклады в совместную деятельность в составе финансовых вложений не учитываются.

Каждый участник договора отражает в своем учете причитающуюся ему

долю продукции или дохода от ее продажи. Участник, выполняющий заключительный этап производственного процесса, долю продукции других участников учитывает за балансом, а если в рамках договора производится продажа продукции, то доходы других участников продавец отражает в качестве обязательств перед ними.

Таблица 39

Корреспонденция счетов по учету совместных операций у участников, выполняющих промежуточные этапы производственного процесса

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражен вклад в совместную деятельность материальными ресурсами	10/сд	10
2	Отражены расходы по совместной деятельности	20/сд	10, 70, 69...
3	Оприходована готовая продукция от совместной деятельности, находящаяся на ответственном хранении у другого участника договора	43/сд	20/сд
4	Начислена выручка от продажи продукции (если это предусмотрено договором)	62/сд	90/1
		90/3	68
5	Списана стоимость готовой продукции	90/2	43/сд
6	Поступила оплата за продукцию от участника, выполняющего заключительный этап производственного процесса и осуществляющего продажу	51	62/сд

Таблица 40

Корреспонденция счетов по учету совместных операций у участника, выполняющего заключительный этап производственного процесса

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражается вклад в совместную деятельность оборудованием	01/сд	01
2	Отражены расходы по совместной деятельности	20/сд	10, 70, 69...
3	Оприходована готовая продукция в части своей доли.	43/сд	
	Отражается доля готовой продукции, принадлежащая другим участникам и находящаяся на ответственном	002	напротив 43/сд

	хранении		
4	Отражена выручка от продажи продукции от совместной деятельности в части доли данного участника	62/сд	90/1
		90/3	68
5	Списана стоимость готовой продукции в части продукции этого и других участников	90/2	43/сд
6	Отражена выручка от продажи продукции других участников	62/сд	76
7	Поступила оплата за продукцию	51	62/сд
8	Перечислены денежные средства другим участникам	76	51

Учет операций по совместному осуществлению деятельности

По договору простого товарищества несколько лиц (товарищей) обязуются объединить вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения дохода или достижения иной не противоречащей закону цели.

Договором простого товарищества ведущим общие дела на отдельном балансе назначается один участник совместной деятельности. В банке открывается счет по учету операций совместной деятельности. В бухгалтерском учете каждого участника вклады в совместную деятельность учитываются как финансовые вложения по балансовой стоимости. На балансе совместной деятельности имущество принимается к учету по согласованной стоимости.

Каждый участник договора получает свою долю прибыли либо покрывает убыток. По принятому после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу начисление амортизации производится в течение вновь установленного срока полезного использования.

Таблица 41

Корреспонденция счетов по учету совместной деятельности у товарища,
не ведущего общие дела

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Внесен вклад по договору простого товарищества	58	01,10, 41, 51

	Списание начисленной амортизации		02	01
	Восстановлен НДС по переданному имуществу		58	68
2	Отражение результатов совместной деятельности по окончании отчетного периода	Прибыль	76	91/1
			51	76
		Убыток	91/2	76
			76	51
3	По окончании срока действия договора	Возврат вклада	08, 10, 41, 51	58
		Отражается разница между стоимостью полученных активов и оценкой вклада	08, 10, 41, 51	91/1
			или 91/2	58

Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской (финансовой) отчетности

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны отражаться с разделением в зависимости от срока обращения (погашения) на:

- краткосрочные;
- долгосрочные.

ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» содержит требования о дополнительном раскрытии информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Так, подлежат обязательному раскрытию с учетом требования существенности:

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость или же стоимость не определяется;
- разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;
- разница между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, в

течение срока их обращения;

- стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;

- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);

- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений, величины резерва в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода, и сумм резерва, использованных в отчетном году;

- данные об оценке по дисконтированной стоимости, о величине дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования долговых ценных бумаг и предоставленных займов

2.3. Учет материально-производственных запасов

Учет материально-производственных запасов ведется в соответствии с ПБУ 5/2019 «Запасы» (утв. Приказом Минфина от 15 ноября 2019 г. №180н).

Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Запасами, в частности, являются:

- сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;

- инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;в) готовая продукция (конечный

результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;

- затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе - незавершенное производство). Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции;

- объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

- объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации.



Рис. 25. Виды запасов

Запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);
- определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

Материалы учитываются на счете 10 "Материалы". К счету 10 "Материалы" по виду материалов могут быть открыты субсчета (табл. 42):

Таблица 42

Субсчета к счету 10 "Материалы"

Код субсчета	Название
10.1	"Сырье и материалы";
10.2	"Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";
10.3	"Топливо";
10.4	"Тара и тарные материалы";
10.5	"Запасные части";
10.6	"Прочие материалы";
10.7	"Материалы, переданные в переработку на сторону";
10.8	"Строительные материалы";
10.9	"Инвентарь и хозяйственные принадлежности";
10.10	"Специальная оснастка и специальная одежда на складе";
10.11	"Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации"

Материально-производственные запасы должны приниматься к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

В фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются:

- уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы;
- затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);

- затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;

- величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды;

- связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;

- иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией при приобретении (создании) запасов, включаются в фактическую себестоимость запасов:

- за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;

- с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

Таблица 43

Учет материалов по фактической стоимости (без использования счетов

15 и 16)

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Изготовление материалов собственными силами	Отражены расходы на изготовление материалов	20,23	70,69,02,05,10...
		Учтена фактическая себестоимость материалов	10	20,23...
2	Приобретение материалов за плату	Учтена фактическая себестоимость	10	60
		Учтен НДС	19	60
		Зачтен НДС из бюджета	68	19
		Отражена оплата поставщику	60	51
3	Внесение материалов в уставный капитал	Отражена согласованная стоимость	10	75
4	Получение материалов безвозмездно	Отражена рыночная стоимость	10	91/1

5	Приобретение материалов в обмен на другое имущество	Оприходование поступивших материалов	10	60
		Учен НДС	19	60
		Зачтен НДС из бюджета	68	19
		Отражена передача собственного имущества	62	90/1 (91/1)
			90/3 (91/2)	68
			90/2 (91/2)	41, 43 (01,10)
		Отражен финансовый результат от сделки	90/9,91/9 (99)	99(90/9,91/9)
		Отражен взаимозачет задолженностей	60	62

Таблица 44

Учет материалов по учетной стоимости (с использованием счетов 15 и 16)

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходованы материалы по учетной стоимости	10	15
2	Отпуск материалов в производство или на иные нужды по учетной стоимости	20, 26...	10
3	Отражены фактические затраты по приобретению материалов	Отражены затраты	15
		Учен НДС	60, 76
4	Списана разница между фактической себестоимостью и учетной (отклонение)	Если фактическая себестоимость больше учетной	15
		Если учетная себестоимость больше фактической	16
5	Списана сумма отклонений на конец месяца пропорционально стоимости израсходованных материалов	Если фактическая себестоимость больше учетной	20, 26...
		Сторно, если учетная стоимость больше фактической	16

Запасы коммерческой организации, а также используемые в приносящей доход деятельности запасы некоммерческой организации оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- фактическая себестоимость запасов;
- чистая стоимость продажи запасов.

Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к

продаже и осуществления продажи.

При отпуске материально - производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально производственных запасов (метод ФИФО).

Себестоимость запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга, а также запасов, учитываемых в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни), рассчитывается в отношении каждой единицы учета запасов.

Способ по средней себестоимости предполагает расчет себестоимости единицы учета запасов путем деления общей себестоимости вида запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало периода (месяц или другой, определенный организацией период) и поступивших запасов в течение данного периода. Средняя себестоимость может рассчитываться периодически через равные интервалы времени либо по мере поступления каждой новой партии запасов.

Способ ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления, то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений. При применении этого способа оценка имеющихся в наличии на отчетную дату запасов соответствует оценке последних по времени поступивших запасов.

Фактический расход материалов в производстве или для других хозяйственных целей отражается по кредиту счета 10 "Материалы" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно и

др.) их стоимость списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". Аналитический учет по счету 10 "Материалы" ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям. Метод закрепляется в учетной политике.

Таблица 45

Операции по отпуску материалов

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отпуск материалов на основное производство	20	10
2	Отпуск материалов на общехозяйственные расходы	26	10
3	Отпуск материалов на вспомогательное производство	23	10
4	Отпуск материалов на общепроизводственные расходы	25	10
5	Отпуск материалов для нужд обслуживающих хозяйств	29	10
6	Отпуск материалов на упаковку товаров	44	10
7	Списание материалов, использованных на исправление бракованной продукции	28	10
8	Списание материалов, используемых для монтажа основных средств	08	10
9	Списание стоимости материалов при продаже	91/2	10

Учет возвратных отходов

Возвратные отходы — остатки сырья (материалов), полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (работ, услуг).

Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей (ТМЦ), которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения как полноценное сырье (материалы), а также попутная (сопряженная) продукция.

Стоимость отходов организация определяет по цене их возможного использования или продажи.

Материальные ценности считаются находящимися в пути, если до конца

месяца они не поступили на склад, но при этом право собственности на них уже перешло к организации.

Таблица 46

Учет материальных ценностей, находящихся в пути

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Произведена отгрузка поставщиком	Учтена фактическая себестоимость	10/материалы в пути	60
		Учтен НДС	19	60
2	Материалы поступили на склад организации		10/материалы в пути	60 сторно
3		Оприходование по фактической себестоимости	10/склад	60

Неотфактурованными поставками считаются Материальные ценности, по которым не поступили расчетно-платежные документы от поставщика.

Неотфактурованные материальные ценности принимаются по акту приемки материальных ценностей, составленному на складе по учетной стоимости (приемная оценка). В случае использования в качестве учетных цен фактической себестоимости материальные ценности приходуются по рыночной цене. Если до конца месяца документы не поступят, то такие материальные ценности остаются в приемной оценке, В следующем месяце при поступлении расчетных документов стоимость неотфактурованной поставки корректируется с учетом поступивших документов.

Таблица 47

Операции по неотфактурованным поставкам

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Оприходование материальных ценностей до поступления от поставщика документов по учетной стоимости		10	60
2	Отражение поступления расчетных документов	Если фактическая стоимость больше учетной	10	60
		Если учетная стоимость больше фактической	10	60 сторно
		Учтен НДС	19	60
		Зачтен НДС из бюджета	68	19

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году (после подписания отчетности), то учетная стоимость материалов не меняется. Величина НДС принимается к учету в установленном порядке. Уточняются расчеты с поставщиком. При этом если фактическая себестоимость больше учетной, то разница списывается как убыток прошлых лет: Дт 91/2 Кт 60. Если учетная стоимость больше фактической, то как прибыль прошлых лет: Дт 60 Кт 91/1.

Учет НДС при приобретении материалов

При приобретении материалов организация уплачивает поставщику их стоимость и НДС, начисляемый сверх стоимости материально-производственных запасов. НДС, уплачиваемый поставщику, не включается в фактическую себестоимость приобретаемых ценностей, а отражается отдельно на счете 19.

Таблица 48

Учет продажи материалов

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Списание с учета стоимости материальных ценностей при передаче сторонним потребителям (при учете по фактической стоимости)	91/2	10
2	Если учет материалов ведется по учетным ценам:		
	Отражается списание по учетной стоимости	91/2	10
	Если фактическая себестоимость больше учетной	91/2	16
	Если фактическая себестоимость меньше учетной	16	91/1

Таблица 49

Учет прочего выбытия материалов

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Передача в уставный капитал другой организации		
	• при учете по фактической себестоимости	58	10
	• при учете по нормативной (плановой) себестоимости	58	10
		58 (16)	16 (58)
	Восстановление НДС, если он был принят к вычету из бюджета	58	68
	Доведение до согласованной стоимости	58(91/2)	91/1 (58)

2	При выявлении недостатков материальных ценностей	Отражение недостачи при учете по фактической себестоимости	94	10
		при учете по нормативной (плановой) себестоимости	94	10
		Списание материалов в пределах норм естественной убыли	94(16) 20,26,44	16 (94) 94
		Недостача сверх норм естественной убыли относится на финансовый результат или виновное лицо	91/2 (73/2)	94

Синтетический учет материалов ведется на активных счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» по фактической себестоимости или по учетным ценам согласно учетной политике организации.

Аналитический учет поступления материалов зависит от выбора учетной цены. Если в качестве учетных цен применяют договорные цены, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по договорным ценам. Наценки сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительные расходы по всем поступившим материалам учитывают на одном аналитическом счете «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих и сбытовых организаций».

Если учетной ценой служит плановая себестоимость материалов, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонение фактической стоимости от плановой».

Аналитический учет движения остатков материалов осуществляется в карточках учета материалов, которые открываются на каждый номенклатурный номер на основании первичных документов. Записи в них делают в день проведения хозяйственных операций. Можно вести учет в Книге учета материалов, которая содержит те же реквизиты, что и карточка по учету материалов.

Материально ответственные лица составляют ежемесячные отчеты об остатках и движении материалов, которые сдают в бухгалтерию, где

производится сверка данных синтетического и аналитического учета и отражения материалов в регистрах синтетического учета.

Таблица 50

Документальное оформление движения материалов

№	Наименование формы	Описание процедуры оформления первичного документа
1	Доверенность	Регистрируется в момент выдачи экспедитору под расписку в журнале учета доверенностей
2	Приходный ордер	Выписывается, если данные сопроводительных документов на груз соответствуют его фактическому наличию
3	Акт о приемке материалов	Составляется при отсутствии сопроводительных документов или в случае несовпадения поступивших материалов по количеству и качеству, расхождения по ассортименту
4	Лимитно-заборная карта	Выписывается при отпуске ценностей со склада в цех
5	Требование-накладная	Выписывается при внутреннем перемещении материалов со склада на склад или при сдаче цехами на склад неиспользованных сэкономленных материалов или ценных отходов производства, отходов от брака продукции
6	Накладная на отпуск материалов на сторону	Применяется для учета и оформления отпуска материалов на сторону или хозяйствам своей же организации, выделенным на отдельный баланс
7	Карточка учета материалов	Применяется для ведения количественного учета материалов
8	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке, демонтаже зданий и сооружений	Применяется для оформления оприходовании материалов, полученных от ликвидации основных средств, выбытия из эксплуатации прочих активов

Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования (спецоснастки) и специальной одежды.

Специальный инструмент и специальные приспособления — это технические средства, которые обладают индивидуальными (уникальными) свойствами

и предназначены для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (работ, услуг) — штампы, пресс-формы и т.д.

Специальное оборудование — многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций.

Специальная одежда включает одежду, обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, халаты, полушубки, рукавицы, очки, противогазы и т.д.).

Специальный инструмент, специальные приспособления и специальное оборудование вместе именуется спецоснасткой.

Спецоснастка и спецодежда принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат.

Спецоснастка и спецодежда могут быть в эксплуатации более одного года, но тем не менее учитываются в составе оборотных средств. До передачи в эксплуатацию спецоснастка и спецодежда учитываются на счете 10/10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Выдача спецоснастки и спецодежды со склада в производство отражается проводкой: Дт 10/11 Кт 10/10.

Переданные в эксплуатацию спецоснастка и спецодежда должны числиться на счете 10/11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации». Допускается списание спецодежды с нормативным сроком использования не более одного года в момент выдачи сотрудникам. Для такой спецодежды рекомендуется вести учет на забалансовом счете, чтобы контролировать ее сохранность.

Стоимость спецоснастки погашается одним из следующих способов:

- пропорционально объему выпущенной продукции, работ, услуг;
- линейным способом.

По спецодежде применяется только линейный способ. При этом нормы списания должны быть рассчитаны исходя из сроков полезного использования спецодежды, которые предусмотрены типовыми отраслевыми нормами.

Таблица 51

**Учет специального инструмента, специальных приспособлений,
специального оборудования (спецоснастки) и специальной одежды**

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Погашение стоимости спецоснастки и спецодежды	20, 26	10/11
2	Если производство продукции, для которой предназначены спецоснастка и спецодежда, прекращается досрочно, их стоимость списывается на прочие расходы по остаточной стоимости	91/2	10/11
3	Затраты, связанные с ремонтом и обслуживанием спецоснастки и спецодежды, включаются в состав расходов по обычным видам деятельности	Хозяйственный способ: по фактической стоимости	20, 26... 70,69,10..
		Подрядный способ: на сумму фактических затрат согласно акту выполненных работ, услуг	20, 26... 60
4	При выбытии спецоснастки и спецодежды все расходы и доходы считаются прочими	Оприходование запасных частей от разборки по рыночной стоимости	10 91/1
		Отражение расходов по разборке и утилизации	91/2 70,69,10,60
5	Находящиеся на складе списывают по фактической себестоимости	94	10/10
6	Находящиеся в эксплуатации списывают по остаточной стоимости	94	10/11
7	Списание недостачи на виновное лицо или на финансовый результат	73/2,91/2	94
8	Списание в результате чрезвычайных обстоятельств	91/2	10/10,10/11
9	Оприходован излишек по рыночной стоимости	10/10,10/11	91/1

При проведении инвентаризации недостающие спецоснастка и спецодежда списываются

Бухгалтерский учет у организации-заказчика (собственник сырья)

В учете заказчика используется субсчет 10/7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»

Таблица 52

Отражение в учете давальческого сырья у заказчика работ

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Передача сырья в переработку по фактической стоимости	10/7	10/1
2	Отражение в учете на основании акта выполненных работ по переработке сырья	Списание материалов в производство по фактической стоимости	20
		Затраты по переработке давальческого сырья	20
		Учтен НДС по выполненной работе	19
		Зачтен НДС из бюджета	68
		Оплата за переработку давальческого сырья	60
3	Оприходована готовая продукция, полученная от переработчика по фактической стоимости	43	20
4	Оприходован полученный полуфабрикат	21	20

Бухгалтерский учет у организации-переработчика давальческого сырья

Переработчик давальческого сырья использует забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку»

Таблица 53

Отражение в учете давальческого сырья у организации-переработчика

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Оприходовано сырье, полученное для переработки от заказчика, по договорной стоимости на забалансовый счет	003	
2	Отражены фактические затраты по переработке давальческого сырья	20	02,70,69
3	На основании акта выполненных работ отражается выручка и передача готовой продукции (полуфабриката) заказчику	Списание с забалансового счета использованного сырья по договорной стоимости	003
		Выручка с НДС	62
		Начислен НДС с выручки	90/3
		Списание фактических затрат по переработке	90/2

Товар - часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначенные для продажи. Счет 41 "Товары" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров.

Оприходованы товары, поступившие от поставщика:

Дт 41 «Товары» Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Списаны проданные товары:

Дт 90.2«Себестоимость проданных товаров» Кт 41 «Товары»

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение (с учетом суммовых разниц), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору дарения или безвозмездно – их рыночная стоимость; полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами – стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Товары можно учитывать двумя способами:

- по фактической себестоимости (непосредственно на счете 41);
- по продажным ценам (с использованием счета 42 "Торговая наценка").

Способ учета товаров закрепляется в учетной политике.

Фирмы, продающие товары в розницу, могут учитывать их как по фактической себестоимости, так и по продажным ценам. Оптовые фирмы учитывают товары только по фактической себестоимости.

Все затраты на покупку товаров учитывают по дебету счета 41 "Товары".

При поступлении товаров делают проводки:

Дебет 41 Кредит 60 (76...)

- учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60 (76...)

- учтен НДС по затратам на покупку товаров (на основании счета-фактуры).

После оплаты расходов по приобретению товаров делают записи:

Дебет 60 (76...) Кредит 51 (50...)

- оплачены расходы по приобретению товаров;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- принят к вычету НДС.

Расходы по доставке товаров до склада фирмы (транспортные расходы)

учитываются особым образом:

- либо непосредственно на счете 41 "Товары" (то есть включаются в их фактическую себестоимость);
- либо на счете 44 "Расходы на продажу".

При отпуске товаров в продажу или ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО). Применение одного из указанных способов должно быть отражено в учетной политике организации.

Готовая продукция - это конечный продукт производственного процесса, сданный на склад и готовый к продаже.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи.

Для признания произведённых изделий готовой продукции необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- полное завершение всех операций, предусмотренных производственным процессом (обработки, сборки, комплектации);
- проведение контрольных процедур на соответствие техническим требованиям, утверждённым отраслевым стандартам (ОСТ), техническим условиям (ТУ) или условиям договора с заказчиком;
- оформление комплекта приёмо-сдаточной документации, подтверждающей окончание в отношении этих изделий производственного процесса и процесса технического контроля.

Продукция, не отвечающая хотя бы одному из перечисленных условий, учитывается в составе незавершённого производства

Применяются две классификации себестоимости готовой продукции:

- по критерию реальности она может быть фактическая или нормативная;
- по критерию полноты — полная или сокращённая.

Готовую продукцию учитывают одним из двух способов:

- по фактической производственной себестоимости (счет 43 «Готовая продукция»);

- по нормативной (плановой) себестоимости (счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)").

Учет готовой продукции по фактической себестоимости.

В фактические затраты включается:

- стоимость сырья, материалов;
- стоимость топлива, энергии;
- стоимость трудовых ресурсов;
- амортизация основных средств;
- другие фактические затраты.

Фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на ее производство - как прямые, так и косвенные.

Дебет 20 Кредит 10 (69, 70...)

- отражены расходы основного производства на выпуск готовой продукции;

Дебет 23 Кредит 10 (69, 70...)

- отражены расходы на сборку готовой продукции;

Дебет 20 Кредит 23

- в себестоимость готовой продукции включены расходы вспомогательного производства.

Дебет 43 Кредит 20

- готовая продукция оприходована на склад.

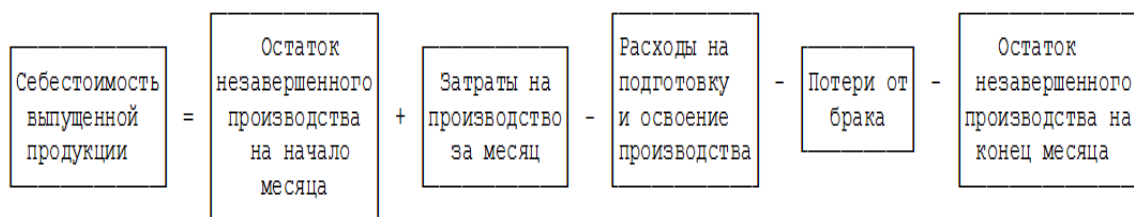


Рис. 26. Калькулирование фактической себестоимости выпущенной

продукции

Учет по плановой себестоимости.

Плановую себестоимость продукции организация устанавливает самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т.д. на выпуск продукции.

При передаче на склад готовой продукции делают запись:

Дебет 43 Кредит 40

- оприходована готовая продукция по плановой себестоимости.

Продажа продукции в течение месяца или иное выбытие производится по нормативной себестоимости

Дебет 90.2 Кредит 43

- списана проданная готовая продукция по нормативной себестоимости.

В конце месяца рассчитывается фактическая себестоимость готовой продукции и отражается по дебету счета 40:

Дебет 40 Кредит 20

- отражена фактическая себестоимость продукции основного производства.

Дебетовое сальдо по счету 40 - это превышение фактической себестоимости над плановой (перерасход)

Кредитовое сальдо по счету 40 - это превышение плановой себестоимости над фактической (экономия).

Дебетовое сальдо по счету 40 ежемесячно списывают проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 40

- списано превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над ее плановой себестоимостью.

Кредитовое сальдо по счету 40 ежемесячно списывают сторнировочной записью:

Дебет 90-2 Кредит 40 (сумма со знаком «-»)

- сторнировано превышение плановой себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью.

В зависимости от полноты включения затрат в расчёт себестоимости единицы продукции различают следующие виды себестоимости:

1) полная, включающая все расходы, в том числе коммерческие и управленческие (общепроизводственные);

2) производственная (полная производственная), учитывающая все расходы, кроме коммерческих (расходов, осуществляемых на стадии продажи);

3) цеховая (сокращённая производственная), определяемая с учётом цеховых расходов: прямых расходов на продукцию и доли общепроизводственных расходов, приходящихся на данный цех;

4) технологическая (по прямым статьям затрат), учитывающая только прямые расходы на продукцию.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы в этом случае в расчёт не включаются.

Отпуск (реализация) готовой продукции - это завершающий этап хозяйственной деятельности организации. В момент отгрузки продукция её фактическая себестоимость списывается с кредита счёта 43 в дебет счёта 90 «Продажи».

Выручка от продажи готовой продукции отражается по дебету счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» и кредиту счёта 90 «Продажи» субсчёт 90-1 «Выручка»). Одновременно по дебету субсчёта 90-3 «Налог на добавленную стоимость» отражается НДС, причитающийся к получению от покупателя продукции. При наличии расходов на продажу эти суммы списываются полностью или частично в дебет счёта 90 «Продажи» (субсчёт 90-2 «Себестоимость продаж»).

2.4. Учет использования трудовых ресурсов, заработной платы и прочих расчетов с персоналом.

2.4.1 Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Заработная плата (оплата труда работника) — это вознаграждение за труд. Зарплата зависит от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы. Кроме того, за работу в особых условиях предусмотрены компенсационные выплаты и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) (ст. 129 ТК РФ).

Таблица 54

Формы и системы оплаты труда

Формы оплаты труда	Системы оплаты труда	Содержание выплат
Повременная (оплачивается определенное количество отработанного времени, независимо от количества выпущенной продукции (работ, услуг))	Простая повременная	Оплачивают определенное количество времени независимо от количества выполненных работ
	Повременно-премиальная	Сумма заработка складывается из оклада (тарифа) и премии в определенном проценте к окладу (тарифу) или другому измерителю
Сдельная (оплачивается количество произведенных единиц продукции, исходя из твердых сдельных расценок)	Прямая сдельная	Оплата производится за число единиц готовой продукции, исходя из твердых сдельных расценок, установленных в зависимости от
	Сдельно-премиальная	Предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки или за достижение определенных качественных показателей
	Сдельно-прогрессивная	Оплата труда повышается за выработку сверх норм
	Косвенно-сдельная	Применяется в отношении наладчиков, комплектовщиков, помощников и начисляется в процентах от заработной платы основных работников

	Аккордная (оплачивается выполнение определенной стадии работы или производство определенного объема продукции (работ, услуг))	
--	---	--

В соответствии с законодательством организация самостоятельно разрабатывает и утверждает формы и системы оплаты труда работников и отражает их в коллективном трудовом договоре.

На основании личного заявления работника с ним составляется трудовой контракт, издается приказ о приеме на работу.

Первичными документами являются приказы о:

- приеме на работу;
- переводе;
- предоставлении отпуска;
- увольнении и др.

Каждому работнику при приеме на работу:

- присваивается табельный номер;
- открывается личная карточка, содержащая основные данные о работнике.

На основании приказов о приеме на работу в бухгалтерии на каждого работника открывается лицевой счет на один год.

Работники организации могут получать оплату труда в форме:

- заработной платы,
- выплат социального характера;
- пособий;
- других выплат, не входящих в состав заработной платы.

Все расходы, включаемые в заработную плату и связанные с оплатой труда работников, относятся к затратам на производство продукции (работ,

услуг). Это в частности:

- оплата, начисленная за выполненную работу по сдельным расценкам;
- оплата в процентах от выручки от продажи продукции (работ, услуг);
- оплата, начисленная по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;
- стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты труда;
- премии и вознаграждения, носящие регулярный характер;
- стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам;
- вознаграждения за выслугу лет, стаж работы и т.п.;
- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;
- оплата ежегодных и дополнительных отпусков;
- оплата за период обучения работников;
- другие выплаты.

При отражении расчетов с персоналом по оплате труда используют счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

По кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;
- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм - в корреспонденции со счетом 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- начисленные премии, отпускные, компенсации.

По дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки

получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (субсчет "Расчеты по депонированным суммам").

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

Таблица 55

Типовые проводки по начислению зарплаты работникам организации

Дебет	Кредит	Хозяйственная операция
Дт 20 «Основное производство»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	начислена зарплата работнику основного производства
Дт 23 «Вспомогательное производство»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	начислена зарплата работнику вспомогательного производства
Дт 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	начислена зарплата работнику обслуживающего производства
Дт 25 «Общепроизводственные расходы»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	начислена зарплата общепроизводственному персоналу
Дт 26 «Общехозяйственные расходы»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена зарплата управленческому персоналу
Дт 44 «Расходы на продажу»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Начислена зарплата работникам, занятым сбытом, продажей готовой продукции или товаров
Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»	Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	начислена зарплата работникам, занятым в строительстве (реконструкции) основных средств

Для правильного начисления заработной платы ведется учет отработанного времени на основе табеля учета рабочего времени, где отражается присутствие и отсутствие работника на работе.

На основании табеля и установленного оклада бухгалтер составляет расчетную ведомость. В расчетной ведомости отражаются начисления и удержания из зарплаты, а также зарплата к выплате.

На основании расчетной ведомости составляется платежная ведомость для выплаты зарплаты. Зарплата должна выплачиваться не реже 2-х раз в месяц. Сроки выплаты устанавливает организация самостоятельно.

Зарплату можно перечислять на карточки работникам или выдавать из кассы.

2.4.2. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Из зарплаты работников удерживается налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Глава 23 НК РФ предусматривает следующие виды налоговых ставок по НДФЛ:

- основная налоговая ставка — 13%;
- налоговая ставка в размере 35% - в отношении выигрышей, подарков, экономии на процентах и пр.;
- налоговая ставка в размере 30% устанавливается в отношении всех доходов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ;
- налоговая ставка в 15% устанавливается в отношении дивидендов, полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Каждый работодатель является налоговым агентом по НДФЛ в отношении своих работников. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при фактической выплате.

Налоговые агенты обязаны перечислить сумму исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее следующего дня фактического получения в банке наличных денег на выплату дохода физическим лицам, либо дня перечисления дохода со счетов налогового агента на счета налогоплательщика.

По НДФЛ предусмотрены стандартные налоговые вычеты, в том числе на каждого ребенка налогоплательщика в возрасте до 18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет:

- 1400 руб. — на первого ребенка;
- 1400 руб. — на второго ребенка;
- 3000 руб. — на третьего и каждого последующего ребенка;

В бухгалтерском учете начисление НДФЛ отражается проводкой:

Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 68 «Расчеты с бюджетом по НДФЛ» - начислен НДФЛ.

Уплата НДФЛ отражается проводкой:

Дт 68.1 Кт 51 – НДФЛ уплачен в бюджет.

Сумму НДФЛ, которая удержана из зарплаты работника, отражается проводкой:

Дебет 70 Кредит 68.1

- удержан НДФЛ из зарплаты работника.

2.4.3. Удержания с заработной платы работников

Действующим законодательством предусматривается возможность и необходимость производства удержаний из сумм, причитающихся работникам к выплате. Порядок удержания устанавливается ведомственными нормативными документами.

В соответствии со ст. 137 ТК РФ удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством. При этом по распоряжению администрации организации могут производиться следующие удержания.

1. Возврат сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок. В бухгалтерском учете такое удержание оформляется записью:

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кредит счетов учета производственных затрат или расходов (20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 44 "Расходы на продажу" и т.д.) - сторно.

Следует иметь в виду, что в том случае, когда заработная плата излишне выплачена работнику в результате не счетной ошибки, а, например, смысловой или по причине недостаточной квалификации работника бухгалтерии, эти суммы не могут быть взысканы с этого работника.

В этой ситуации взыскание, как правило, производится с работника, виновного в допущении такой ошибки. При этом в бухгалтерском учете

отнесение излишне выплаченных сумм в состав недостач и их взыскание производятся в порядке, установленном для учета сумм ущерба, нанесенного организации.

2. Погашение неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку или на перевод в другую местность, на хозяйственные нужды, если работник не оспаривает основания и размер удержания.

В данном случае оформляется бухгалтерская проводка: Дебет счета 70 Кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" - на сумму, ранее выданную под отчет и не погашенную в установленные сроки.

В перечисленных случаях администрация вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности или со дня неправильно исчисленной выплаты.

3. За неотработанные дни отпуска при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск.

Удержание за эти дни не производится, если работник увольняется по основаниям, указанным в ч. 1 ст. 83 ТК РФ. В бухгалтерском учете такие удержания оформляются аналогично удержаниям при обнаружении допущенной счетной ошибки.

4. Возмещение ущерба, причиненного по вине работника организации в размере, не превышающем его среднего месячного заработка (ст. 241 ТК РФ).

При производстве удержаний следует учитывать ограничения размера удержаний из заработной платы, установленные ст. 138 ТК РФ:

- при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20%, а в случаях, особо предусмотренных законодательством, - 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику;

- при удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником во всяком случае должно быть сохранено 50%

заработка.

Данные ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного работодателем здоровью работника, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70%. Не допускаются удержания из выплат, на которые в соответствии с федеральным законом не обращается взыскание.

5. Суммы, удержанные из заработной платы по поручениям работников, выплату страховых платежей по договорам добровольного страхования путем безналичных расчетов с органами страхования.

В бухгалтерском учете такие удержания отражаются проводками:

Дебет счета 70 Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по имущественному и личному страхованию", - на сумму произведенных удержаний;

Дебет счета 76 Кредит счета 51 "Расчетные счета" - на суммы страховых платежей, перечисленные со счета бюджета на счет органа страхования.

Удержание страховых платежей из заработной платы работников и перечисление их на счета органов страхования производится на основании списков и поручений, переданных в бухгалтерию организации страховым агентом.

6. Членские профсоюзные взносы при безналичной системе расчетов с профсоюзными организациями.

Удержание членских профсоюзных взносов производится при наличии письменных заявлений членов профсоюзов с просьбой о приеме от них членских профсоюзных взносов путем безналичного расчета.

В бухгалтерском учете удержание и перечисление членских взносов отражаются тем же порядком, что и страховых взносов. При этом к счету 76 открывается дополнительный субсчет.

7. Суммы по исполнительным листам - алименты на содержание несовершеннолетних детей и по возмещению ущерба, нанесенного организации.

При удержании сумм по исполнительным листам оформляется запись: Дебет счета 70 Кредит счета 76 - на сумму произведенных удержаний алиментов.

Дебет счета 76 Кредит счета 51 - на суммы удержанных алиментов, перечисленных получателю (или кредит счета 50 "Касса" - если алименты выплачиваются непосредственно из кассы организации).

Дебет счета 70 Кредит счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба", - на сумму удержаний в погашение материального ущерба, нанесенного организации.

Таблица 56

Корреспонденция счетов по учету удержаний из оплаты труда.

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Удержан НДФЛ с заработной платы и других выплат	70	68
2	Удержано по исполнительным листам	70	76
3	Удержано с виновников за допущенный брак: -начисление; -удержание		
		73	28
		70	73
4	Удержаны суммы по заявлению работника	70	76
5	Удержаны из зарплаты подотчетного лица ранее выданные и не возвращенные в срок суммы аванса	94	71
		73	94
		70	73
6	Удержаны из зарплаты ошибочно начисленные суммы	70	20, 23,25 и т.д.
7	Удержаны из зарплаты проценты и платежи по погашению выданного займа; сумма материального ущерба, причиненного работником в результате недостач и хищений, потерь от брака и др.	70	73

2.5. Учет расчетов

2.5.1 Учет расчетов с подотчетными лицами

Под подотчетными лицами в бухгалтерском учете понимают работников организации (в том числе и совместителей), которым выданы из кассы наличные деньги с условием представления отчета об их использовании.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

Выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Организация может выдавать деньги подотчетным лицам:

- на хозяйственные нужды;
- на оплату представительских расходов;
- на оплату командировочных расходов

Хозяйственные расходы - это затраты на покупку в розничной торговой сети канцелярских или хозяйственных принадлежностей, материалов, бензина на АЗС, оплату мелкого ремонта и т.п.

Ограничений на суммы, выдаваемые работникам под отчет, законодательство не устанавливает.

Работник, получивший деньги, должен соблюдать предельный размер расчетов наличными между юридическими лицами (не более 100 000 рублей по одной сделке).

К представительским расходам относятся расходы организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества.

Виды представительских расходов:

- расходы на проведение завтрака, обеда для официальных лиц, участвующих

в переговорах,

- транспортное обеспечение доставки к месту проведения

представительского мероприятия и обратно,

- буфетное обслуживание во время переговоров,

- оплата услуг переводчиков.

Командировочные расходы выдаются при направлении сотрудника в командировку.

Командированному сотруднику оплачивают:

- **Расходы по найму жилого помещения.** Сотруднику возмещают всю сумму расходов по найму жилого помещения. Также сотруднику нужно возместить расходы по оплате дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах и включаемых в счет за проживание. Кроме того, сотруднику возмещаются расходы по бронированию места в гостинице. Такие затраты оплачивают в пределах 50 процентов от стоимости проживания в гостинице в сутки.

- **Расходы по проезду к месту командировки и обратно.** К расходам по проезду относят:

- стоимость билета на транспорт общего пользования (самолет, поезд и т.д.);

- оплату услуг, связанных с предварительной продажей (бронированием) билетов;

- оплату за пользование в поездах постельными принадлежностями;

- стоимость проезда транспортом общего пользования к станции (пристани, аэропорту), если она находится за чертой населенного пункта;

- сумму платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте.

- **Суточные.** Суточные выплачивают за каждый день нахождения работника в командировке, включая выходные и праздничные дни, а также за все дни нахождения в пути (включая день отъезда и приезда). Размер суточных устанавливает руководитель своим приказом. максимальный размер суточных, уменьшающих облагаемую прибыль, составляет 700 рублей для командировок по России и 2500 рублей в эквиваленте иностранной валюты для командировок за рубеж.

Днем отъезда считается день отправления транспорта (самолета, поезда и т.д.), на котором сотрудник едет в командировку. Днем приезда - день прибытия транспорта. При отправлении транспорта до 24.00 включительно днем отъезда считаются текущие сутки, а с 00.01 и позднее - следующие. Если станция (аэропорт, пристань) находится за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции (аэропорта, пристани). Аналогичные правила применяют для определения последнего дня командировки.

- *Другие расходы.* В некоторых случаях сотруднику, направляемому в командировку, необходимо оплатить какие-либо дополнительные расходы (например, провоз багажа, услуги связи, покупку тех или иных товаров и т.д.).

При загранкомандировках сотруднику дополнительно оплачивают:

- расходы по оформлению загранпаспортов, виз, приглашений и других выездных документов;
- расходы по обмену в банке дорожных чеков на наличную иностранную валюту;
- консульские сборы, сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта.
- оформление обязательной медицинской страховки.

На оплату таких расходов сотруднику перед его отъездом в командировку выдают аванс.

При командировках по России аванс выдается в рублях. Однако, если сотрудник уезжает в зарубежную командировку или в страны СНГ, аванс выдают в валюте страны, в которую он направляется. Чтобы получить валюту, необходимо открыть валютный счет в банке. Валюта на оплату командировочных расходов может быть получена только с валютного счета.

Покупать валюту для оплаты командировочных расходов за наличные рубли в обменных пунктах банков запрещается.

После возвращения сотрудника из командировки и представления в бухгалтерию авансового отчета сумма неизрасходованного аванса должна быть возвращена в кассу фирмы.

Если сотрудник получил аванс в валюте, он может вернуть неизрасходованную сумму аванса либо в валюте, либо в рублях (по официальному курсу иностранной валюты на дату утверждения авансового отчета).

Операции с подотчетными лицами отражаются в учете с помощью счета 71 «Расчет с подотчетными лицами».

На выданные под отчет суммы счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" кредитруется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Аналитический учет по счету 71 "Расчеты с подотчетными лицами" ведется по каждому работнику и каждой сумме, выданной под отчет.

Выдачу работнику денег под отчет из кассы отражают проводкой:

Дебет 71 Кредит 50 - выданы сотруднику денежные средства под отчет.

При покупке подотчетными лицами того или иного имущества делают запись:

Дебет 08 (10, 41) Кредит 71 - оприходовано имущество, приобретенное подотчетным лицом.

Если расходы подотчетного лица связаны с нуждами основного производства, то затраты отражают проводкой:

Дебет 20 Кредит 71 - списаны расходы подотчетного лица, необходимые для нужд основного производства.

Если деньги выдаются для оплаты расходов, связанных с управленческой деятельностью организации, делают запись:

Дебет 26 Кредит 71 - оплачены подотчетными лицами

общехозяйственные расходы.

Командировочные расходы отражают проводкой:

Дебет 26 Кредит 71 - списаны командировочные расходы

Дебет 50 Кредит 71

- оприходованы денежные средства, не израсходованные сотрудником и возвращенные

в кассу организации.

Дебет 71 Кредит 50

- возмещены сотруднику затраты, превышающие сумму денежных средств, выданных из кассы.

Таблица 57

Пример бухгалтерских проводок по расчетам с подотчетными
лицами

№ п/п	Дата	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирую щие счета		Сумма, руб.	Первичный документ
			Дебет	Кредит		
1	20.04	Выдано подотчет Примерову А.А. на основании служебной записки	71	50	12 000,00	РКО № 54 от 20.04.20xx
2	21.04	Приняты к учету хозяйственные расходы - картридж - НДС - бумага -НДС	10.6 19.3 10.6 19.3	71 71 71 71	4 000,00 720,00 6 000,00 1 080,00	Авансовый отчет № 42 от 21.04.20xx
3	21.04	Примеров А.А. вернул в кассу остаток по авансовому отчету	50	71	200,00	ПКО № 39 от 21.04.20xx

2.5.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками системой счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» принято открывать субсчета:

Счет 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками за отгруженные товары (продукцию), выполненные работы, оказанные услуги»

Счет 62.2 «Расчеты с покупателями и заказчиками по авансам полученным за товары (продукцию), работы, услуги»

Продажа покупателю товаров (продукции), отражается проводкой:

Дебет 62.1 Кредит 90-1

- отражена задолженность покупателя за отгруженные товары (продукцию)

- отражена выручка от продажи товаров (продукции)

Выполнение строительных работ для заказчика и принятие их заказчиком отражается проводкой:

Дебет 62.1 Кредит 90-1

- отражена задолженность заказчика за выполненные работы

- отражена выручка от реализации выполненных работ

Дебиторская задолженность отражается на счете 62.1 вместе с начисленным НДС. Учет полученных авансов ведется на счете 62.2 «Расчеты с покупателями и заказчиками по авансам, полученным за товары (продукцию), работы, услуги».

Получение аванса от заказчика отражается проводкой:

Дебет 51 Кредит 62.2

- поступил аванс за СМР от заказчика на расчетный счет.

После подписания акта выполненных работ необходимо сделать зачет аванса:

Дебет 62.2 Кредит 62.1

Поступление от покупателя (заказчика) денег в оплату задолженности

отражается проводкой:

Дебет 50 (51, 52...) Кредит 62.1

- поступили средства от покупателя (заказчика) в оплату продукции (товаров, работ, услуг).

2.5.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Взаимоотношения покупателя и поставщика оформляются договором купли-продажи, а заказчика и подрядчика – договором подряда.

Задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги) отражают по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

К счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» принято открывают субсчета:

Счет 60.1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками за поступившие товары выполненные работы, оказанные услуги»

Счет 60.2 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по авансам оплаченным за товары, работы, услуги»

Задолженность перед поставщиком возникает после оприходования материальных ценностей (приемки выполненных работ, оказанных услуг).

Дебет 10 Кредит 60.1 - оприходованы материалы

Если в составе материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг) есть НДС, то он учитывается на отдельном счете 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Дебет 19 Кредит 60.1

- учтен НДС по материалам (на основании счета-фактуры поставщика).

Перечисление денег поставщику в оплату кредиторской задолженности отражается проводкой:

Дебет 60.1 Кредит 50 (51, 52...)

- списаны денежные средства поставщику (подрядчику) в оплату

материалов, товаров, работ, услуг).

Дебет 60.1 Кредит 51

- оплачены материалы, поступившие от поставщика

Выданные авансы отражаются проводкой

Дебет 60.2 Кредит 50 (51, 52...)

- выдан аванс поставщику (подрядчику)

После приобретения МПЗ (работ, услуг) необходимо сделать зачет аванса

Дебет 60.1 Кредит 60.2 – зачтен аванс.

В некоторых случаях необходимо списание задолженности:

- когда по задолженности истек срок исковой давности (три года с момента возникновения задолженности);

- если стало известно о том, что кредитор ликвидирован.

Дебет 60 Кредит 91-1

- списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности;

Дебет 91-2 Кредит 19

- списана сумма НДС, которую надо было перечислить поставщику.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику.

2.5.4. Учет расчетов по страховым взносам

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, к которым относятся работодатели, т.е. организации и индивидуальные предприниматели.

Тарифы страховых взносов установлены в следующих размерах:

- Пенсионный Фонд РФ (ПФР)- 22%;
- Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ) - 2,9%;
- Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) - 5,1%.

Кроме того, организации должны также уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний («Взносы на травматизм»).

Тарифы взносов на травматизм установлены в зависимости от класса профессионального риска на основе кода ОКВЭД (Общероссийский классификатор видов экономической деятельности) для каждой организации.

В течение календарного года страховые взносы должны начисляться последним календарным днем месяца, одновременно с начислением зарплаты, а уплачиваться не позднее 15 числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляются страховые взносы.

Начисление страховых взносов отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» с детализацией по видам внебюджетных фондов.

Для начисления взносов используются следующие субсчета (Табл. 58):

Таблица 58

Бухгалтерские счета для учета страховых взносов

Страховой взнос	Бухгалтерский счет
ФСС	69.1 «Расчеты по социальному страхованию»
ПФР	69.2 «Обязательное пенсионное страхование»
ФФОМС	69. 3. 1 «Федеральный фонд ОМС»
ФССнс	69.11 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»

При начислении взносов по дебету указывается счет затрат подразделения, где работает сотрудник:

Дебет 20 (23,26,25,29,44)

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Уплата взносов отражается проводкой:

Дт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кт 51 «Расчетные счета»

2.5.5. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

Обязанность уплаты НДС установлена в Главе 21 Налогового Кодекса РФ. Основные элементы НДС представлены в табл. 59.

Таблица 59

Элементы налога на добавленную стоимость

Налогоплательщики	организации
	индивидуальные предприниматели
Объекты НДС	реализация готовой продукции (товаров, работ, услуг) на территории РФ;
	выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственных нужд;
	Импорт (ввоз) товаров (работ, услуг) на таможенную территорию РФ;
	Экспорт (вывоз) товаров (работ, услуг) с таможенной территории РФ.
Ставки налога	основная 18%;
	льготная (пониженная) 10%;
	экспортная 0%;
	расчетная 18/118 или 10/110.
Налоговые периоды	1 квартал (01 января – 31 марта);
	2 квартал (01 апреля – 30 июня);
	3 квартал (01 июля – 30 сентября);
	4 квартал (01 октября – 31 декабря).
Виды счетов-фактур	На реализацию (при реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав)
	На аванс (при поступлении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок от покупателя);
	Корректировочный счет-фактура (при изменении стоимости товаров, работ, услуг, имущественных прав в сторону уменьшения).

С 01.01.2019г. основная ставка НДС установлена 20%.

Уплата налога осуществляется по 1/3 от рассчитанной суммы каждый месяц не позднее 25-го числа.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем сумм налога к вычету. Выставленные счет-фактуры отражаются в книге продаж. Полученные счет-фактуры отражаются в книге покупок.

При учете НДС используются бухгалтерские счета:

- Счет 90 «Продажи» Субсчет 90-3 "Налог на добавленную стоимость" для учета суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

- Счет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Субсчет 68.2 "Расчеты с бюджетом по НДС"

Начисление НДС с реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав) отражается проводкой:

Дт 90.3 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС»

- Счет 76 "Расчеты с дебиторами и кредиторами" Субсчет "НДС по авансам и предоплатам" используется для отражения в учете НДС с полученного аванса. В программе 1С «Бухгалтерия предприятия» для отражения НДС с полученного аванса принято использовать субсчет 76.АВ. Начисление НДС с полученного аванса отражается проводкой:

Дт 76.АВ «НДС по авансам и предоплатам»

Кт 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС»

- Счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" используется для отражения НДС при приобретении товаров, материалов, работ, услуг и др. К счету 19 принято открывать субсчета:

19-1 "НДС при приобретении основных средств";

19-2 "НДС по приобретенным нематериальным активам";

19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам" и др.

- Счет 76 "Расчеты с дебиторами и кредиторами" Субсчет "НДС по авансам и предоплатам выданным" используется для отражения в учете НДС с выданного аванса. В программе 1С «Бухгалтерия предприятия» для отражения НДС с полученного аванса принято использовать субсчет 76.ВА. Начисление НДС с выданного аванса отражается проводкой:

Дт 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС»

Кт 76.ВА «НДС по авансам и предоплатам выданным»

Налогоплательщик может принять НДС к вычету при наличии следующих оснований:

- имущество, работы, услуги и имущественные права приняты к учету;
- принятые к учету имущество, работы, услуги и имущественные права будут использованы для осуществления операций, облагаемых НДС;
- имеется счет-фактура, оформленный в соответствии со ст. 169 Налогового Кодекса, кроме случаев, когда вычет предоставляется на основании других документов.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести книгу покупок, вести книгу продаж. Выставленные счет-фактуры отражаются в книге продаж. Полученные счет-фактуры отражаются в книге покупок.

По кредиту счета 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС» отражается начисленный НДС, сформированный на основании книги продаж:

Дт 90.3 Кт 68.2 – начислен НДС с реализации

Дт 76.АВ Кт 68.2 – начислен НДС с аванса

По дебету счета 68.2 «Расчеты с бюджетом по НДС» отражается НДС к вычету, сформированный на основании книги покупок:

Дт 68.2 Кт 19 – принят НДС к вычету с приобретенных ценностей

Дт 68.2 Кт 76.ВА - принят НДС к вычету с оплаченных авансов

2.5.6. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Обязанность уплаты налога на прибыль установлена в Главе 25 Налогового Кодекса РФ. Налогоплательщиками налога на прибыль являются организации. Налогооблагаемая прибыль рассчитывается как доходы за минусом расходов. Доходы в соответствии с Налоговым Кодексом делятся на

- Доходы от реализации (выручка от реализации товаров (работ, услуг).
- Внереализационные доходы (поступления, не связанные с выручкой от реализации товаров (работ, услуг).

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав ((п.1 ст.249 НК РФ).

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.(п.2 ст.249)

Внереализационные доходы – это - поступления, не связанные с выручкой от реализации товаров (работ, услуг), а также имущественных прав (прав на имущество налогоплательщика), в том числе:

- 1) от долевого участия в других организациях;
- 2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, об-разующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленную Банком России на дату перехода права собственности на данную валюту;
- 3) от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- 4) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам;
- 5) в виде дохода, распределенного в пользу налогоплательщиков, при их участии в простом товариществе;
- 6) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- 7) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ремонте или разборке выводимых из эксплуатации основных средств и др.

Методы признания дохода:

1. Метод начисления (ст. 271 НК РФ)
2. Кассовый метод (Ст. 273 НК РФ)

При методе начисления датой признания дохода является момент перехода права собственности на товары, работы, услуги независимо от поступления денежных средств

При кассовом методе датой признания дохода является день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы для целей налогообложения делятся на

1. Расходы, связанным с производством и реализацией продукции (товаров; работ; услуг).
2. Внереализационные расходы.

Расходы, связанным с производством и реализацией продукции (товаров; работ; услуг) делятся на прямые и косвенные. Прямые расходы напрямую связаны с производством конкретного вида продукции (работ, услуг). Косвенные расходы нельзя напрямую отнести на конкретный вид продукции (работ, услуг). Расходы, связанным с производством и реализацией продукции (товаров; работ; услуг)

Кроме того, расходы, связанным с производством и реализацией продукции (товаров; работ; услуг) по экономическим элементам делятся на

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизация;
- прочие.

Основная ставка по налогу на прибыль организаций — 20% налогооблагаемой прибыли, в том числе:

- в федеральный бюджет — 3%;
- в бюджет субъекта РФ — 17%.

Начисление налога на прибыль отражается проводкой:

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 68.4 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Уплата налога на прибыль отражается проводкой:

Дт 68.4 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» Кт 51 «Расчетный счет».

2.6. Учет затрат на производство

Затратами являются потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, оцененные в стоимостном выражении.

Затраты превращаются в расходы, когда признаются доходы, связанные с этими затратами.

Затраты потребляются для извлечения дохода, а расходы всегда признаются после признания дохода.

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

Виды затрат по экономическим элементам

- материальные;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;
- прочие.

Материальные затраты:

- сырье, материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, топливо и пр.;
- инвентарь, хозяйственные принадлежности, специальная одежда и специальная оснастка;
- работы и услуги сторонних организаций производственного характера

Затраты на оплату труда:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, окладам (зарплата работников);
- премии, поощрения, надбавки;
- оплата за неотработанные время (отпуска, пособия по временной нетрудоспособности);
- другие выплаты работникам.

Отчисления на социальные нужды:

- в пенсионный фонд (22%)
- в фонд социального страхования(2,9%)
- в фонд обязательного медицинского страхования (5,1%)

Амортизация:

- основных средств
- нематериальных активов

Прочие:

- расходы на юридические и информационные услуги;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие услуги;
- расходы на командировки;
- расходы на аудиторские услуги;
- расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета;

— плата нотариусу и др.

Для учета затрат на производство используются следующие счета:

- 20 "Основное производство";
- 21 "Полуфабрикаты собственного производства";
- 23 "Вспомогательные производства";
- 29 "Обслуживающие производства и хозяйства";
- 46 "Выполненные этапы по незавершенным работам";

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

По дебету счета 20 в течение месяца собираются затраты основного производства в разрезе экономических элементов:

Для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных элементов затрат:

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

Счет 20 «Основное производство» корреспондирует со счетами (табл. 60):

Таблица 60

Счет 20 «Основное производство»

Дт	Кт	Виды затрат
20	02 «Амортизация основных средств»	амортизация
	10 «Материалы»	материальные затраты
	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	оплата труда
	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	отчисления на социальные нужды
	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	прочие затраты

Счет 23 "Вспомогательные производства" предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными

(подсобными) для основного производства организации.

Таблица 61

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дт	Кт	Виды затрат
23	02 «Амортизация основных средств»	амортизация
	10 «Материалы»	материальные затраты
	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	оплата труда
	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	отчисления на социальные нужды
	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	прочие затраты

На счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" отражаются затраты хозяйств и производств, чья деятельность непосредственно не связана с процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг. К ним, например, относятся: детские ясли и сады; дома и базы отдыха; столовые, буфеты.

Таблица 62

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Дт	Кт	Виды затрат
29	02 «Амортизация основных средств»	амортизация
	10 «Материалы»	материальные затраты
	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	оплата труда
	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	отчисления на социальные нужды
	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	прочие затраты

Затраты основного производства делятся на: прямые (непосредственно связаны с производством данной продукции) и косвенные (связаны с производством нескольких видов продукции).

Прямые расходы списывают по видам выпускаемой продукции, для расчета себестоимости каждой единицы. Например, прямые расходы учитываются на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы распределяются пропорционально какому-либо

показателю: стоимость материалов; сумма заработной платы работников, - и т.д.

Косвенные расходы учитываются на счетах:

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

44 «Расходы на продажу».

На счете 25 "Общепроизводственные расходы" ведут учет общецеховых затрат, таких как расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; арендную плату за производственные помещения; расходы по содержанию аппарата управления цеха; расходы по содержанию прочего цехового персонала; другие аналогичные расходы.

В конце отчетного периода общепроизводственные расходы распределяют между видами продукции или деятельности.

На счете 26 "Общехозяйственные расходы" учитывают косвенные расходы, связанные с управлением предприятием: оплата труда административного персонала; расходы на подготовку и переподготовку кадров; расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения; расходы по оплате аудиторских, консультационных, юридических услуг и т.п.

В настоящее время в российском бухгалтерском учете существуют два способа списания общехозяйственных расходов.

Первый способ «По полной производственной себестоимости». При этом способе общехозяйственные расходы последним числом каждого месяца распределяются между видами продукции, работ, услуг пропорционально установленному в учетной политике базисному показателю и включаются в их себестоимость, которая калькулируется на субсчетах счета 20 "Основное производство".

Дт 20 «Основное производство» Кт 26 «Общехозяйственные расходы»

Второй способ называется "директ-костинг", или «по сокращенной себестоимости». В этом случае общехозяйственные расходы списываются в полном объеме на уменьшение выручки в дебет счета 90-2 "Себестоимость продаж".

Учет непроизводительных расходов и потерь

Браком в производстве считаются изделия собственного производства, не отвечающие требованиям стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению либо требуют дополнительных затрат на устранение выявленных дефектов

По месту выявления различается брак:

- внешний, определяемый у потребителя в процессе эксплуатации изделия;
- внутренний, выявленный у изготовителя до отгрузки продукции покупателю.

Учет брака ведется на счете 28 «Брак в производстве».

Таблица 63

Корреспонденция счетов по учету внутреннего брака

№	Содержание хозяйственной операции		Дебет	Кредит
1	Списаны фактические затраты по обнаруженному окончательному браку		28	20, 23
2	Списаны расходы по устранению исправимого брака		28	10, 70, 69...
3	Списана сумма потерь от брака	На стоимость отходов	10	28
		На сумму удержаний за брак	73	28
		На сумму исков к поставщикам	76/2	28
		Потери невозмещаемые	20, 23	28

По внешнему неисправимому браку в дебет счета 28 списываются:

- себестоимость изделий, возвращенных покупателем и признанных неисправимым браком,
- прочие расходы покупателя, связанные с приобретением и возвратом

бракованного изделия, принятые к возмещению по претензии покупателя (транспортировка изделия, экспертиза, утилизация и т.д.).

При внешнем окончательном браке к составляющим, которые определяют стоимость бракованной продукции при внутреннем исправимом браке, добавляются расходы на продажу (транспортные расходы, вызванные заменой забракованной продукции).

Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» и в стоимость потерь от брака не включаются.

Таблица 64

Корреспонденция счетов по учету внешнего брака:

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражена в составе расходов на брак себестоимость изделий, признанных неисправимым браком	28	40, 43, 76
2	Транспортные расходы, вызванные заменой забракованной продукции	28	60, 23
3	Отражено уменьшение потерь от брака	10, 76, 73	28
4	Учтены невозмещаемые потери от брака в затратах на производство	20	28

Потери от внешнего брака, относящиеся к продукции, выработанной в прошлом отчетном периоде, списываются на себестоимость аналогичной продукции, выработанной в текущем отчетном периоде. При отсутствии в отчетном периоде аналогичной продукции потери распределяются между всей выпущенной продукцией по методу, установленному для распределения общехозяйственных расходов.

Аналитический учет ведется по отдельным структурным подразделениям, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака. При этом сумма потерь от брака равна разнице между оборотами по дебету и кредиту счета 28.

Потери от простоев — это непроизводительные затраты сырья, материалов, заработной платы в результате незапланированных остановок производства.

Таблица 65

Корреспонденция счетов по потерям от простоев

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Потери от простоев по внутренним причинам (по вине подразделений организации)	25	70, 69, 10...
2	Потери от простоев по внешним некомпенсируемым причинам (по вине функциональных отделов организации)	26	70, 69, 10, 25...
3	Претензии внешним виновникам потерь от простоев	76	26
4	Потери от простоев по стихийным бедствиям	91/2	70, 69, 10...
5	Списание некомпенсируемых потерь от простоев	20	25, 26

Потери от порчи и недостач материальных ресурсов по вине материально ответственных или должностных лиц относятся на виновное лицо и подлежат возмещению.

Таблица 66

Корреспонденция счетов по потерям от порчи и недостач материальных ресурсов

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Суммы выявленных недостач и потерь от порчи материальных ценностей	94	10, 20, 23
2	Недостачи и потери в пределах норм естественной убыли	20, 26	94
3	Недостачи и потери сверх норм естественной убыли при отсутствии конкретных виновников	91	94
4	Недостачи и потери по вине работников	73	94
5	Недостачи и потери от чрезвычайных ситуаций	91/2	94

2.7. Учет доходов и расходов организации**2.7.1. Учет доходов**

Учет доходов ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н).

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).

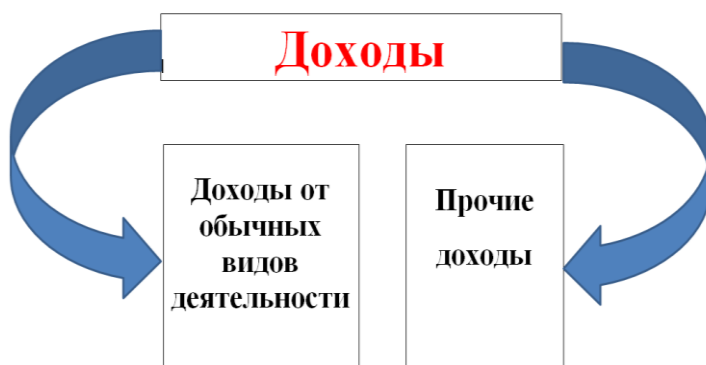


Рис. 27. Структура доходов

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг

Условия признания выручки

- организация имеет право получить эту выручку
- сумму выручки и расходы, связанные с ее поступлением, можно определить;
- есть уверенность в том, что та или иная хозяйственная операция увеличит экономические выгоды фирмы;
- право собственности на продукцию (товары) перешло к покупателю, работа принята заказчиком или услуга оказана.

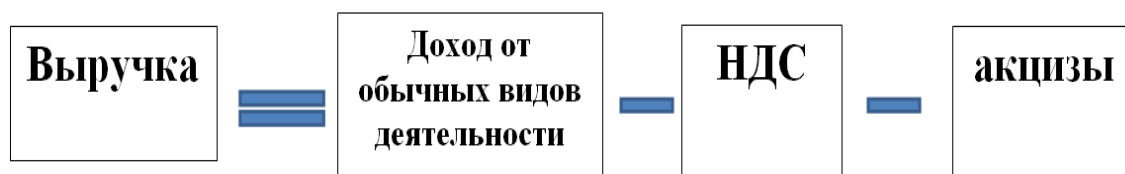


Рис. 28. Расчет выручки

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и величине дебиторской задолженности



Рис. 29. Выручка в бухгалтерском учете

В бухгалтерском учете доходы от обычных видов деятельности отражаются

на счете 90-1 "Выручка"

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90-1 «Выручка»

- отражена выручка от продажи

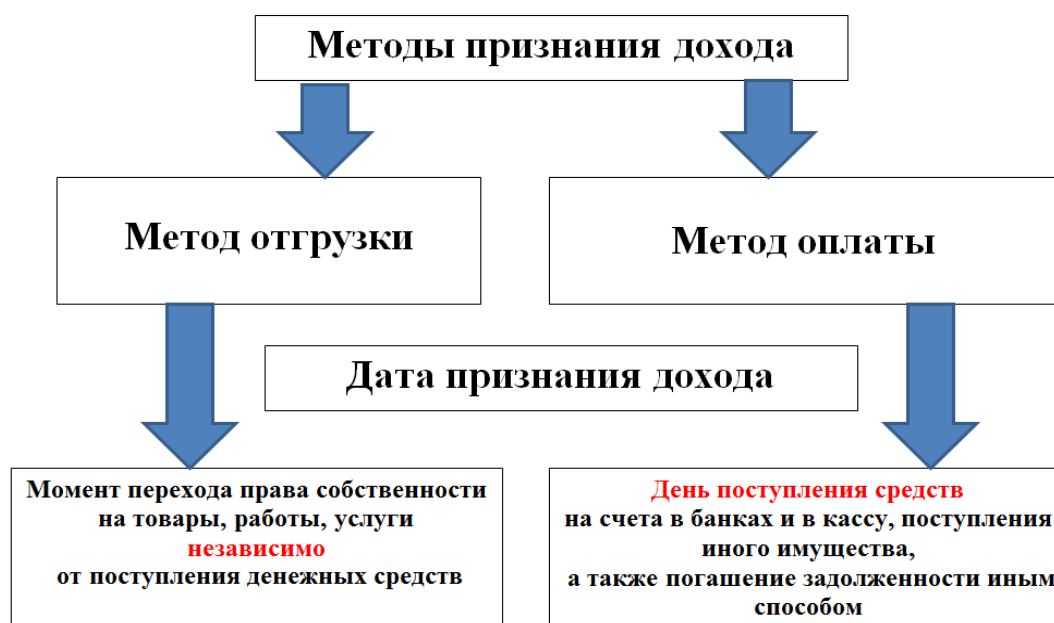


Рис. 30. Методы признания дохода

В бухгалтерском учете прочие доходы отражаются на счете 91-1 "Прочие доходы"

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- 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,

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров.

Особенности отражения выручки строительными организациями

Подрядная организация ведет учет доходов, расходов и финансовых результатов отдельно по каждому договору.

Выручка по договору признается доходом по обычным видам деятельности. Величина выручки определяется исходя из стоимости работ по согласованной сторонами цене.

Затраты подрядчика по договору являются расходами по обычным видам деятельности.

Расходы, понесенные организацией с начала исполнения договора до его завершения, подразделяются на:

- прямые расходы;
- косвенные расходы;
- прочие расходы.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)

ПБУ 2/2008 предназначено для организаций-подрядчиков либо субподрядчиков, которые работают по договору строительного подряда, а также договорам оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом (ликвидация, разборка, восстановление окружающей среды), длительность выполнения которых более одного отчетного года или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы.

Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов должен вестись отдельно по каждому исполняемому договору.

Выручка по договору признается организацией доходом от обычных

видов деятельности в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации». Величина выручки определяется исходя из стоимости работ по согласованной сторонами цене. Выручка изменяется на величину отклонения, если подрядчик уверен в том, что указанные суммы будут признаны заказчиком и размер оплаты можно будет достоверно определить.

2.7.2. Учет расходов

Учет расходов ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н).

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Условия признания расходов:

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

- сумму расхода может быть определена;

- есть уверенность в том, что в результате хозяйственной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации;

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Классификация расходов

- 1) по видам деятельности:

- 2) по экономическому содержанию:

- материальные

- расходы на оплату труда

- отчисления на социальные нужды

- амортизация

- прочие

3) по способу включения в себестоимость:

прямые (включаются напрямую)

счета 20,23

косвенные (требуют распределения)

счета 25,26,44

4) по участию в производственном процессе:

производственные (расходы на производство) счета 20,23,25

коммерческие (расходы на продажу) счет 44

управленческие (общехозяйственные расходы) счет 26

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные:

- с изготовлением продукции и продажей продукции,
- приобретением и продажей товаров,
- а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В бухгалтерском учете расходы от обычных видов деятельности отражаются на счете 90-2 "Себестоимость".

Таблица 67

Корреспонденция счетов по учету расходов от обычных видов деятельности

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	списана себестоимость проданного товара	90.2	41
2	списана себестоимость проданной готовой продукции	90.2	43
3	списана себестоимость строительных работ	90.2	20
4	списаны расходы, осуществление которых связано с оказанием услуг	90.2	20
5	списаны коммерческие расходы	90.2	44
6	списаны управленческие расходы (при методе директ-костинг)	90.2	26

В бухгалтерском учете прочие расходы отражаются по дебету счета 91-2 "Прочие расходы"

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств»

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 66-2 «Проценты по краткосрочным кредитам»

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 67-2 «Проценты по долгосрочным кредитам»

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 51 «Расчетный счет»

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета;

Дебет 91-2 Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам»

- создан резерв по сомнительным долгам

Дебет 91-2 Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

- создан резерв под обесценение финансовых вложений

Дебет 91-2 Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

- создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей

Дебет 91-2 Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

— создан резерв предстоящих расходов

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 76-2 «Расчеты по претензиям»

- возмещение причиненных организацией убытков;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 76-2 «Расчеты по претензиям»

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 60,62,76,69 и т.д.

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

- курсовые разницы;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 52 «Валютный счет»

- сумма уценки активов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 01 «Основные средства»

перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с:

- благотворительной деятельностью,

- осуществлением спортивных мероприятий, отдыха, развлечений,

- мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- прочие расходы

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 60,62,76,69 и т.д.

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности

Дебет 91-2 «Прочие расходы» Кредит 10,01,41,43,60...

Не признается расходами

- выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов;

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций,

приобретение 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.

Расходы будущих периодов.

Счет 97 "Расходы будущих периодов" предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Расходы будущих периодов могут быть связаны:

- с горно-подготовительными работами;

- подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;

- освоением новых производств, установок и агрегатов;

- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;

- неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств

- приобретение неисключительных прав на использование программного обеспечения

- приобретение лицензий, страхование имущества, компенсационные взносы в СРО и др.

Состав расходов на продажные учет и способы списания:

На производственных предприятиях в состав расходов на продажу входят расходы, связанные с реализацией продукции:

- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;

- по доставке продукции на станцию отправления;
- по погрузке продукции на транспортные средства;
- по содержанию помещений для хранения готовой продукции;
- на зарплату и отчисления работников, связанных со сбытом продукции и т.п.

Таблица 68

Отражение в учете расходов на продажу

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	В течение месяца фактические расходы отражаются		
2	На стоимость израсходованной тары	44	10
	На транспортировку до станции отправления	44	23, 60, 76
	На зарплату работников, связанных со сбытом продукции	44	70, 69
3	По окончании месяца расходы списываются	90/2	44

Списание расходов, согласно ПБУ 10/99, может осуществляться ежемесячно:

- полностью;
- частично.

Расчет остатка по счету 44 аналогичен расчету в торговых организациях.

Расчет издержек обращения на остаток непроданных товаров

Группировка издержек по элементам затрат позволяет получить информацию о величине затрат в зависимости от их экономического содержания.

По элементам затрат издержки группируются на:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы, связанные с основными средствами;
- прочие расходы.

Группировка по номенклатуре статей затрат используется для деления расходов по видам в зависимости от их назначения. По статьям затрат издержки группируются на:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря;
- амортизацию основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- износ спецодежды;
- потери товаров и технологические отходы;
- затраты по оплате процентов за пользование займом;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Учет издержек ведется на счете 44, В течение месяца издержки отражаются Дт 44 Кт 02,10, 70,69... По окончании месяца издержки обращения списываются Дт 90/2 Кт 44.

На конец месяца сальдо по счету 44 может быть только в части транспортных расходов, приходящихся на стоимость нереализованных товаров,

В бухучете торговых организаций существуют два варианта учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимых до момента их передачи в продажу:

- в составе первоначальной стоимости товаров;
- в составе расходов на продажу.

Учет затрат в составе расходов на продажу (на счете 44) предполагает выбор одного из следующих способов:

- списание суммы затрат по заготовке и доставке, приходящихся на реализованные товары, на счет 90. В этом случае происходит частичное

списание расходов и формирование дебетового сальдо на счете 44, отражающего расходы, приходящиеся на остаток нереализованных товаров;

Организация самостоятельно должна выбрать один из возможных способов ведения учета.

Сумма издержек обращения, приходящаяся на остаток не реализованных на конец месяца товаров (в части транспортных расходов), определяется по среднему проценту.

Средний процент рассчитывается по формуле:

$$\text{Ср \% ИО} = (\text{Ин} + \text{Им}) \times 100\% / (\text{СРТ} + \text{СОТк}),$$

где

Ин — издержки в части транспортных расходов на начало месяца;

Им — издержки в части транспортных расходов за месяц;

СРТ — стоимость реализованного товара за месяц;

СОТк — стоимость остатка товара на конец месяца.

А сама сумма издержек обращения будет рассчитываться по формуле:

$$\text{Ск} = \text{Ср \% ИО} \times \text{СОТк}.$$

2.7.3. Учет кредитов и займов

Учет кредитов и займов ведется в соответствии с Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. N 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)» (далее ПБУ 15/2008).

Кредитный договор — соглашение, по которому кредитор обязуется предоставить заемщику денежные средства в определенных размерах и на оговоренных условиях, а заемщик обязуется возвратить полученную сумму и уплатить проценты за пользование кредитом.

Договор займа — соглашение, по которому 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.

Бухгалтерский учет полученных кредитов и займов и расходов по ним

Учет расчетов по кредитам и займам необходимо вести по видам обязательств и их источникам на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Для учета операций по долговым ценным бумагам в рамках аналитического учета следует открыть соответствующие субсчета.

Расходы по займам и кредитам в регистрах бухгалтерского учета следует отражать отдельно от суммы основного долга.

Расходами, связанными с выполнением долговых обязательств, признаются проценты, подлежащие уплате кредитору, и дополнительные расходы, которые включают:

- стоимость информационных и консультационных услуг;
- оплату экспертизы договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, непосредственно связанные с получением займа (кредита).

Аннуитетный платеж – вариант ежемесячного платежа по кредиту, когда размер ежемесячного платежа остаётся постоянным на всём периоде кредитования.

Ежемесячный платёж, при аннуитетной схеме погашения кредита состоит из двух частей. Первая часть платежа идёт на погашение процентов за пользование кредитом. Вторая часть идёт на погашение долга. Аннуитетная схема погашения отличается от дифференцированной тем, что в начале кредитного периода проценты составляют большую часть платежа. Тем самым сумма основного долга уменьшается медленно, соответственно переплата процентов при такой схеме погашения кредита получается больше.

При аннуитетной схеме выплат по кредиту, ежемесячный платёж рассчитывается как сумма процентов, начисленных на текущий период и суммы идущей на погашения суммы кредита.

$$\text{Аннуитетный платеж} = \text{Сумма кредита} * \frac{i * (1 + i)^n}{(1 + i)^n - 1}$$

где i - 1/12 процентной ставки, n - количество месяцев.

Расходы по займу (кредиту) отражаются в бухучете в отчетном периоде, к которому они относятся. Проценты к оплате включаются в состав прочих расходов равномерно, независимо от условий предоставления займа. Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока кредитного договора.

Таблица 69

Отражение в учете кредитов и займов в учете

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Получение кредитов и займов	50, 51, 52,...	66 (67)
2	Получение имущественных займов	10, 11, 41...	66 (67)
3	Отражение процентов и дополнительных расходов по заемным средствам	91/2	66 (67) /проценты
4	Выплата кредитору сумм в погашение процентов и дополнительных расходов по заемным средствам	66 (67)/проценты	50, 51, 52 ...
5	Погашение основной суммы кредитов (займов)	66 (67)	50, 51, 52, 10, 11, 41...
6	Разница в стоимости полученных ценностей по имущественному займу	66, 67 (91)	91 (66, 67)
7	Курсовые разницы по основной сумме долга	91 (66, 67)	66, 67 (91)

Расходы по займам и кредитам при создании инвестиционного актива и их бухгалтерский учет

Инвестиционным активом признается имущество, подготовка которого к использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

К инвестиционным активам относят объекты незавершенного производства и строительства, которые впоследствии заемщик учет в качестве основных средств, нематериальных или иных внеоборотных активов.

Причитающиеся к уплате проценты следует включить в балансовую стоимость объекта при одновременном соблюдении следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухучете;
- затраты по займам, связанные с приобретением, сооружением, и (или) изготовлением основных средств и НМА, признаются в бухучете;
- работы по приобретению, сооружению, и (или) изготовлению объекта начаты.

Если строительство либо изготовление актива прерывается на срок более трех месяцев, то проценты по кредиту признаются прочими расходами организации с месяца, следующего за месяцем приостановления. Со следующего месяца после возобновления работ проценты снова включаются в стоимость объекта. При этом перерыв в связи с дополнительным согласованием технических либо организационных вопросов, возникших в процессе приобретения (сооружения либо изготовления) инвестиционного актива, не считается приостановкой

Расходы по займам прекращают включать в балансовую стоимость инвестиционного объекта с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода актива в эксплуатацию.

Расходы по займам подлежат включению в стоимость инвестиционного актива проводкой Дт 08 Кт 66, 67 на сумму процентов.

ООО «Альфа» получило 28 февраля кредит в размере 3 млн рублей на строительство недвижимости под 25 процентов годовых на три года. Объект ввели в эксплуатацию через два года. Общество равномерно ежемесячно в течение данного периода начислило проценты в общем размере 1,5 млн рублей (3 млн руб. x 25%: 365 дн. x 730 дн.). На эту же сумму выросли фактические затраты на строительство за все два года, что отражали проводкой Дт 08 Кт 67 в соответствующих отчетных

периодах на общую сумму 1,5 млн рублей.

После ввода объекта в эксплуатацию в регистрах бухучета проценты по кредиту признаются прочими затратами и отражаются в учете записью Дт 91/2 Кт 67.

Если на приобретение (сооружение, изготовление) инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на другие цели, то проценты к оплате кредитору включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле средств в общей сумме займов.

Сумма процентов, причитающихся к оплате кредитору и подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, не должна превышать общей суммы процентов, причитающихся к оплате кредитору в отчетном периоде.

Учет краткосрочных займов, полученных путем выпуска облигаций

Эмиссия облигаций осуществляется путем распространения на рынке ценных бумаг или размещения по подписке. Облигации могут размещаться по цене как выше, так и ниже их номинальной стоимости

Погашение обязательств, оформленных облигациями, проводится только по их номинальной стоимости.

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.

Таблица 70

Операции с облигациями отражаются в бухгалтерском учете проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражены поступления от продажи облигаций (на фактически полу-	50, 51,	66 (67)
2	Начислены проценты или дисконт по облигационным займам	91/2	66 (67)
3	Погашены обязательства по размещенным облигационным займам	66 (67)	50,

Займы, полученные по операциям учета векселей,— это особый вид займов, учитываемый отдельно от других обязательств.

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств.

В бухучете отражение займов по выданным векселям и процентов по ним отражается аналогично облигационным займам.

Учет бюджетных кредитов

Бюджетный кредит — это денежные средства, предоставляемые бюджетом юридическому лицу (за исключением государственных и муниципальных учреждений), иностранной организации на возвратной и возмездной основах.

Бюджетный кредит Может быть предоставлен юридическому лицу, которое не имеет просроченной задолженности по обязательным платежам, за исключением случаев реструктуризации задолженности.

Бюджетный кредит может быть предоставлен только при условии предоставления заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату указанного кредита, уплате процентных и иных платежей, предусмотренных договором. Способы обеспечения исполнения обязательств могут быть:

- банковские гарантии;
- поручительства;
- государственные или муниципальные гарантии;
- залог имущества в размере не менее 100 процентов предоставляемого кредита.

Бюджетные кредиты отражаются в бухучете в порядке, принятом для учета

заемных средств, и предоставляются только денежными средствами.

Таблица 71

Отражение в учете бюджетных кредитов

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Получен бюджетный кредит	51	66, 67
2	Выдано обеспечение исполнения обязательств	009	
3	Начислены проценты по кредиту	91	66, 67
	Включение в стоимость инвестиционного актива процентов до постановки его на учет в качестве основного средства (НМА) или до ввода его в эксплуатацию	08	66, 67
	Во всех остальных случаях	91/2	66, 67
4	Уплачены проценты, возвращены бюджетные кредиты	66, 67	51
5	Возвращено имущество, переданное под залог		009

Учет рассрочки или отсрочки платежей по налогам, налогового кредита

Отсрочка или рассрочка по уплате одного или нескольких федеральных налогов (пеней и штрафов) может быть предоставлена по решению Минфина России.

На сумму задолженности начисляются проценты по ставке, равной половине ставки рефинансирования ЦБ РФ в период отсрочки или рассрочки. Также отсрочка или рассрочка платежа может предоставляться без процентов.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль, региональным и местным налогам на срок от одного до 10 лет.

При инвестиционном налоговом кредите организация получает не денежные средства, а право уменьшать свои платежи по налогу в течение срока действия

договора об инвестиционном налоговом кредите.

Таблица 72

Бухгалтерские записи при получении отсрочки/рассрочки платежа по уплате налога

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Начисление налога (например, налога на прибыль)	99	68
2	Получение отсрочки или рассрочки по налогу	68/НП	68/отср./ расср.
3	При условии необходимости получения банковской гарантии (на Договорную сумму)	009	
4	Начисление процентов за отсрочку или рассрочку по налогу	91/2	68
5	Погашение суммы налога	68/отср./ расср.	51
6	Возврат банковской гарантии		009

Аналогичные бухгалтерские записи составляются при получении инвестиционного налогового кредита.

При проведении инвентаризации заемных средств организация обязана выявить просроченную задолженность по ним, В случае ее обнаружения срочная задолженность должна быть переведена в состав просроченной следующей проводкой: Дт 66 (67) Кт 66 (67) — просроченная задолженность

2.8. Учет финансовых результатов деятельности организации

2.8.1. Понятие и структура финансовых результатов

Финансовый результат рассчитывается как доходы, уменьшенные на величину расходов. Доходы организации учитываются в соответствии с ПБУ 9/99. Расходы организации – в соответствии с ПБУ 10/99.

Конечный финансовый результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов (рис.12).

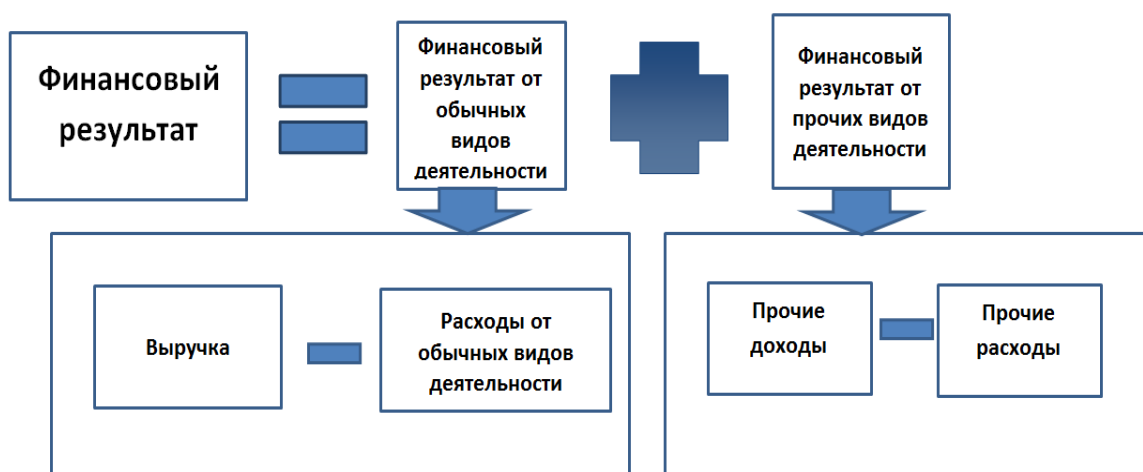


Рис. 31. Структура финансового результата

Финансовый результат от обычных видов деятельности отражается на счете 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».

Большинство организаций для списания расходов на продажу используют субсчет 90.7 «Коммерческие расходы», для списания общехозяйственных расходов при методе «Директ-костинг» счет 90.8 «Управленческие расходы».

Финансовый результат по прочим видам деятельности отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы».

2.19. Реформация баланса

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 и 91 закрываются. Таким образом, синтетические счета 90 и 91 сальдо на отчетную дату не имеет. Такая операция называется реформация баланса.

Операция по реформации баланса состоит из двух этапов:

1. Закрывают счета, на которых в течение года учитывались финансовые результаты.

Дт 90-1 "Выручка" Кт 90-9 "Прибыль/убыток от продаж"

Дт 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" Кт 90-2 "Себестоимость продаж";

Дт 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" Кт 90-3 "Налог на добавленную стоимость";

Дт 91-1 "Прочие доходы" Кт 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов";

Дт 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" Кт 91-2 "Прочие расходы";

2. Включают финансовый результат, полученный за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка

Если по итогам года получена прибыль:

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

Если по итогам года получен убыток

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 99 «Прибыли и убытки» - отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

Конечный финансовый результат учитывается на счете 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Структура финансового результата раскрывается в Отчете о финансовых результатах.

2.9. Бухгалтерская (финансовая) отчетность и общие требования к ней

2.9.1 Общие правила составления бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам

Состав годовой бухгалтерской отчетности:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- пояснительная записка.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

Основные требования к бухгалтерской отчетности

1. Достоверность и полнота бухгалтерской информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

2. Нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской

отчетности

3. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

4. Последовательность принятого содержания и формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного периода к другому.

5. Сравнимость показателей.

В бухгалтерской отчетности данные по числовым показателям приводятся минимум за два года - отчетный и предшествовавший отчетному (кроме отчета, составляемого за первый отчетный год).

6. Существенность показателей.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке.

8. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации.

9. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерский баланс характеризует финансовое положение организации на отчетную дату.

Отчет о финансовых результатах отражает структуру финансового результата за отчетный период.

Отчет об изменениях капитала детализирует раздел 3 бухгалтерского баланса «Капитал и резервы».

Отчет о движении денежных средств составляется по всем денежным потокам организации, в разрезе видов деятельности по текущей, инвестиционной и финансовой.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах дают подробное описание отдельных показателей баланса и отчета о финансовых результатах, такие как основные средства, нематериальные активы, дебиторская и кредиторская задолженности и др.

Все перечисленные отчеты имеют законодательно установленную форму. Пояснительная записка составляется в произвольном виде. В ней указываются сведения, которые не отражены в предыдущих формах.

Аудиторское заключение предоставляют организации, подлежащие обязательному аудиту.

Обязательный аудит проводится в случаях:

- 1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- 2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;
- 3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);
- 4) если объем выручки от продажи продукции за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;
- 5) если организация представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

2.9.2. Состав и содержание статей баланса предприятия

Бухгалтерский баланс состоит из пяти разделов:

В разделе I «Внеоборотные активы» баланса представлены следующие группы статей:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- доходные вложения в материальные ценности;
- долгосрочные финансовые вложения;
- отложенные налоговые активы;
- прочие внеоборотные активы.

Раздел II «Оборотные активы» баланса представлен следующими подразделами:

- запасы;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- дебиторская задолженность
- краткосрочные финансовые вложения;
- денежные средства;
- прочие оборотные активы.

Раздел III баланса «Капитал и резервы» объединяет собственные источники организации и состоит из статей:

- уставный капитал;
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Раздел IV «Долгосрочные обязательства» представлен следующими статьями:

- займы и кредиты;

- отложенные налоговые обязательства;
- прочие долгосрочные обязательства.

Раздел V «Краткосрочные обязательства» объединяет суммы кредиторской задолженности, Подлежащей погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты:

- займы и кредиты;
- кредиторская задолженность: поставщики и подрядчики; задолженность перед персоналом организации; задолженность перед государственными внебюджетными фондами; задолженность по налогам и сборам; прочие кредиторы.

2.9.3 Состав и содержание статей отчета о финансовых результатах

Показатели в данном отчете формируются исходя из оборотов по счетам, отражающим финансовый результат (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки»).

Для определения выручки из общей суммы доходов вычитают НДС и акцизы.

Строка «Выручка» = Оборот по счету 90.1 «Выручка» - Оборот по счету 90.3 «Налог на добавленную стоимость»

Строка «Себестоимость» = Оборот по счету 90.2 «Себестоимость продаж»

Строка «Валовая прибыль» = Строка «Выручка» - Строка «Себестоимость»

Строка «Коммерческие расходы»

Строка «Управленческие расходы»

Строка «Прибыль (убыток) от продаж» = Выручка – себестоимость – коммерческие расходы - управленческие расходы

Строка «Доходы от участия в других организациях»

Строка «Проценты к получению»

Строка «Проценты к уплате»

Строка «Прочие доходы» = Оборот по счету 91.1 «Прочие доходы»

Строка «Прочие расходы» = Оборот по счету 91.2 «Прочие расходы»

Строка «Прибыль (убыток) до налогообложения» = Выручка – себестоимость – коммерческие расходы - управленческие расходы + Доходы от участия в других организациях + проценты к получению – проценты к уплате + прочие доходы – прочие расходы.

Строка «Текущий налог на прибыль» заполняется в соответствии с декларацией по налогу на прибыль.

Строка "Постоянные налоговые обязательства (активы)", "Изменение отложенных налоговых обязательств" и "Изменение отложенных налоговых активов" заполняются в соответствии с ПБУ 18/02 «Расчеты по налогу на прибыль» в случае, если есть различия между бухгалтерским и налоговым учетом.

Строка «Чистая прибыль» (убыток) = Прибыль (убыток) до налогообложения (бухгалтерская прибыль) – текущий налог на прибыль – изменение отложенных налоговых обязательств + изменения отложенных налоговых активов.

2.9.4. Состав и содержание статей отчета об изменениях капитала

Капитал и резервы	Уставный капитал
	Добавочный капитал
	Резервный капитал
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток - вычитается)

Рис. 32. Структура раздела «Капитал и резервы»

В «Отчете об изменениях капитала» данные указываются за отчетный и за два предыдущих года.

В Разделе I «Движение капитала» раскрывается информация о структуре капитала организации и его изменениях.

Заполнение раздела производится с использованием данных

бухгалтерского учета на счетах:

80 «Уставный капитал»,

81 «Собственные акции (доли)»,

82 «Резервный капитал»,

83 «Добавочный капитал»,

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Раздел 2. «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» заполняется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010).

Неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации может быть обусловлено:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- неправильным применением учетной политики организации;

- неточностями в вычислениях;

- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;

- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;

- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь

отчетного года

Организация может применять ретроспективный или перспективный пересчет. Ретроспективный пересчет – это пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена

При перспективном пересчете ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

В Разделе 3. «Чистые активы» рассчитываются чистые активы организации.

Чистые активы - это стоимость оборотных и внеоборотных активов предприятия, обеспеченных собственными средствами.

Чистые активы определяют вычитанием из суммы всех активов фирмы величины ее обязательств.

$$\text{ЧА} = (\text{Аоб} + \text{А в/об}) - (\text{ДО} + \text{КО})$$

Уставный капитал фирмы не может быть меньше стоимости ее чистых активов.

2.9.5 Состав и содержание статей отчета о движении денежных средств

Таблица 73

Виды денежных средств организации

Денежные средства	Касса (наличные денежные средства)	счет 50
	Расчетные счета	счет 51
	Валютные счета	счет 52
	Прочие денежные средства	счета 55,57

Отчет о движении денежных средств составляется в соответствии с Приказом Минфина РФ от 2 февраля 2011 г. N 11н "Об утверждении

Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011).

Все денежные потоки организации делятся на три вида (рис.14):

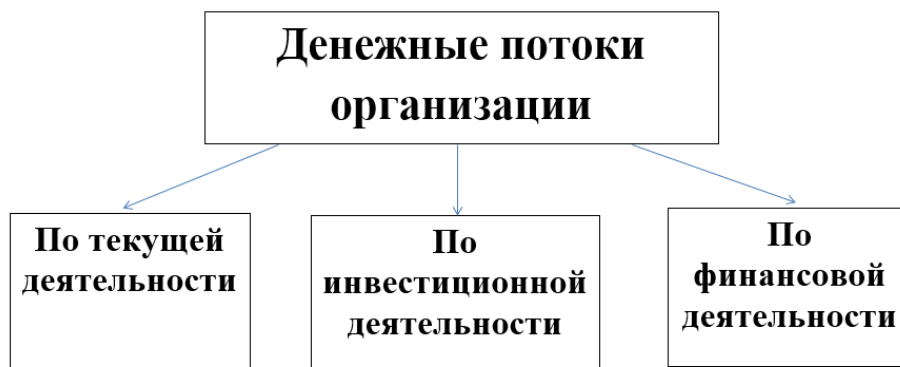


Рис. 33 Виды денежных потоков

Движение денежных средств по текущей деятельности:

а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;

Дт 51 Кт 62 Поступили деньги на расчетный счет от покупателя

Дт 50 Кт 90.1 Поступила розничная выручка в кассу организации

Дт 52 Кт 62 Поступили деньги на валютный счет от покупателя

б) поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;

Дт 51 Кт 76 Поступила арендная плата от арендатора на расчетный счет

в) платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;

Дт 60 Кт 51 Перечислено с расчетного счета поставщику за материалы

Дт 60 Кт 50 Оплачено из кассы поставщику за материалы

Дт 60 Кт 52 Перечислено с валютного счета поставщику за материалы

г) оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам;

Дт 70 Кт 51 Выплачена зарплата работникам на карточки с расчетного счета

Дт 70 Кт 50 Выплачена зарплата работникам из кассы

д) платежи налога на прибыль организаций;

Дт 68.4 Кт 51 Оплачен налог на прибыль с расчетного счета

е) уплата процентов по долговым обязательствам

Дт 66.2 Кт 51 Оплачены проценты по краткосрочному кредиту

Дт 67.2 Кт 51 Оплачены проценты по долгосрочному кредиту

е) прочие платежи

Дт 69 Кт 51 Оплачены страховые взносы с расчетного счета

Дт 71 Кт 50 Выданы деньги из кассы подотчетному лицу

Дт 76 Кт 50 (51,52) Оплачены услуги сторонних организаций

Движение денежных средств по инвестиционной деятельности:

- платежи в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

Дт 60 Кт 51 Оплачено поставщику с расчетного счета за основное средство

Дт 60 Кт 52 Оплачено поставщику с валютного счета за основное средство

- поступления от продажи внеоборотных активов;

Дт 51 Кт 62 Поступили на расчетный счет деньги от продажи основного средства

Дт 52 Кт 62 Поступили на валютный счет деньги от продажи основного средства

- платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях

Дт 58 Кт 51 Перечислены деньги с расчетного счета за акции

Дт 58 Кт 52 Перечислены деньги с валютного счета за акции

- предоставление займов другим лицам;

Дт 58 Кт 51 Выдан займ коммерческой организации в рублях

Дт 58 Кт 52 Выдан займ коммерческой организации в валюте

- возврат займов, предоставленных другим лицам;

Дт 51 Кт 58 Возврат ранее выданного займа в рублях

Дт 52 Кт 58 Возврат ранее выданного займа в валюте

- платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг

Дт 76 Кт 51 Перечислены деньги с расчетного счета за долговую ценную бумагу

Дт 76 Кт 52 Перечислены деньги с валютного счета за долговую ценную бумагу

- дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях

Дт 51 Кт 76 Поступили на расчетный счет дивиденды

Движение денежных средств по финансовой деятельности:

а) денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;

Дт 51 Кт 75 Поступили деньги от учредителя на расчетный счет

б) платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;

Дт 75 Кт 51 Выплачена с расчетного счета учредителю его доля

Дт 75 Кт 50 Выплачена из кассы учредителю его доля

в) уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);

Дт 75 Кт 51 Выплачены с расчетного счета учредителю дивиденды

Дт 75 Кт 50 Выплачена из кассы учредителю дивиденды

г) поступления от выпуска облигаций, векселей, и других долговых ценных бумаг;

Дт 51 Кт 76 Зачислены на расчетный счет поступления от выпуска облигаций

д) платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;

Дт 76 Кт 51 оплачен вексель с расчетного счета

е) получение кредитов и займов от других лиц;

Дт 51 Кт 66 поступил на расчетный счет краткосрочный кредит из банка

Дт 51 Кт 67 поступил на расчетный счет долгосрочный кредит из банка

ж) возврат кредитов и займов, полученных от других лиц.

Дт 66 Кт 51 списан с расчетного счета краткосрочный кредит

Дт 67 Кт 51 списан с расчетного счета долгосрочный кредит

По каждому виду денежного потока рассчитывается сальдо. Сумма сальдо по всем денежным потокам формирует сальдо денежных потоков за отчетный период (рис. 34).

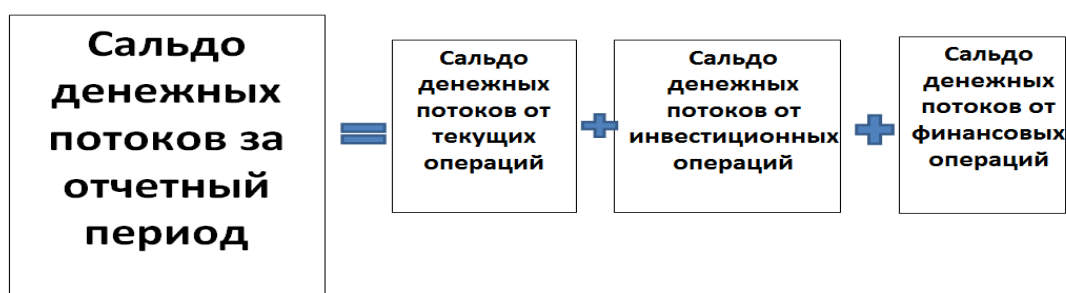


Рис. 34. Расчет сальдо денежных потоков за отчетный период

Денежными потоками не признаются:

- валютно-обменные операции
- получение наличных со счета в банке в кассу
- внесение наличных из кассы в банк
- перечисление денежных средств с одного счета организации на другой

счет этой же организации.

2.9.6 Состав и содержание статей Пояснений к балансу и отчету о финансовых результатах

Пояснения к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными.

Состав Пояснений к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых

результатах:

Раздел 1. Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

1.1. Наличие и движение нематериальных активов

1.2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией

1.3. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью

1.4. Наличие и движение результатов НИОКР

1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов

Раздел 2. Основные средства

2.1. Наличие и движение основных средств

2.2. Незавершенные капитальные вложения

2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации

2.4. Иное использование основных средств

3. Финансовые вложения

3.1. Наличие и движение финансовых вложений

3.2. Иное использование финансовых вложений

4. Запасы

4.1. Наличие и движение запасов

4.2. Запасы в залоге

5. Дебиторская и кредиторская задолженность

5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности

5.2. Просроченная дебиторская задолженность

5.3. Наличие и движение кредиторской задолженности

5.4. Просроченная кредиторская задолженность

6. Затраты на производство

7. Оценочные обязательства

8. Обеспечения обязательств

9. Государственная помощь

2.9.7 Прочие пояснения к отчетности

В Пояснительной записке к бухгалтерской отчетности нужно раскрыть следующую информацию:

1. Информация об исправлении существенных ошибок прошлых лет

В соответствии с ПБУ 22/2010 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- характере ошибки;
- сумме корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности;
- сумме корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумме корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

2. Информация об учетной политике и ее изменениях

В соответствии с ПБУ 1/2008 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- причине изменения учетной политики;
- содержании изменения учетной политики;
- порядке отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- сумме корректировок, связанных с изменением учетной политики;
- изменения в учетной политике на следующий отчетный год.

3. Информация о прекращаемой деятельности

В соответствии с ПБУ 16/02 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- операционный или географический сегмент, в рамках которого происходит прекращение деятельности;
- дату признания деятельности прекращаемой;

- дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации.

4. События после отчетной даты.

В соответствии с ПБУ 7/98 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- дивиденды, рекомендованные или объявленные в установленном порядке по результатам работы за отчетный год;
- принятие решения о реорганизации;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка компании, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов;
- прекращение существенной части основной деятельности, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т. п.).

5. Информация об участии в совместной деятельности.

В соответствии с ПБУ 12/2000 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т. д.) и вклад в нее;
- способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);

- классификация отчетного сегмента (операционный или географический);
- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

6. Информация о связанных сторонах.

В соответствии с ПБУ 11/2008 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- характер отношений;
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

7. Информация по отчетным сегментам.

В соответствии с ПБУ 12/2010 в пояснениях необходимо раскрыть информацию о:

- общая информация (описание основы выделения сегментов, признанных отчетными);
- показатели отчетных сегментов;
- применявшиеся способы оценки показателей отчетных сегментов;
- сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с

величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах организации;

- иная информация по отчетным сегментам

8. Сопутствующая информация

В соответствии с п. 39 ПБУ 4/99 в составе информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей организации за ряд лет, планируемое развитие организации, предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения, деятельность в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, природоохранные мероприятия, иная информация.