



Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Лекции по дисциплине  
«Бухгалтерский финансовый учет»

Тема 1: ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

1. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ АППАРАТА БУХГАЛТЕРИИ

Первичным звеном бухгалтерского учета является бухгалтерия организации. Бухгалтерия — самостоятельная структурная единица организации и не может входить в состав какого-либо другого организационного подразделения; организация, не имеющая бухгалтерии, может привлекать для ведения бухгалтерского учета специализированную организацию или соответствующего специалиста на договорных началах.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от содержания и объема учетной работы. В объединениях и на крупных предприятиях бухгалтерия подразделяется на ряд отделов (рис. 1).

*Расчетный отдел* бухгалтерии ведет расчеты с рабочими и служащими по оплате труда и социальному страхованию, осуществляет расчеты с финансовыми органами,



Рис. 1. Структура аппарата бухгалтерии

банками и депонентами, составляет отчетность по труду и заработной плате.

*Материальный отдел* занимается учетом расчетов с поставщиками, учитывает движение основных средств, материалов, тары. Проверяет правильность ведения складского учета материальных ценностей, составляет отчет о наличии и движении материальных и других имущественных ценностей.

*Производственно-калькуляционный отдел* осуществляет учет издержек производства, исчисляет себестоимость продукции, составляет отчетность о выполнении плана по выпуску продукции и ее себестоимости. В функции этого подразделения бухгалтерии входят также общее руководство и контроль за наличием, движением и сохранностью полуфабрикатов собственного и незавершенного производства

*Отдел по учету сбытовых операций* учитывает наличие и движение готовых изделий на складах отдела сбыта. В этом отделе ведется учет готовой продукции, ее реализации. Отдел ведет учет расчетов с покупателями, осуществляет контроль за правильностью и своевременностью поступления платежей от них.

*Отдел расчетных и валютных операций* занимается учетом банковских и валютных операций. На этот же отдел при отсутствии финансовой службы возлагается функция организации финансовой работы.

*Общий отдел* бухгалтерии предприятия ведет учет всех остальных хозяйственных операций, составляет сводные и обобщающие документы, организует бухгалтерский архив.

Рассмотренная структура организации аппарата бухгалтерии применяется на большинстве средних, а иногда и крупных предприятий и носит название *вертикальной*.

На небольших предприятиях, как правило, применяется *линейная* структура, при которой все работники аппарата бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

На крупных предприятиях используется комбинированная система организации аппарата бухгалтерии, при которой в составе бухгалтерии выделяются службы, занятые выполнением замкнутого цикла работ (по видам производства). В этих случаях права главного бухгалтера будут передаваться его заместителям в пределах их полномочий.

В современных условиях ведение бухгалтерского учета основывается на самом широком использовании средств вычислительной техники. Организационные формы механизации бухгалтерского учета различны и зависят от вида вычислительной техники, ее размещения, степени оснащенности ею отрасли, объема обрабатываемой информации, сферы обслуживания.

## 2. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет его руководитель. Он обязан создать необходимые условия для правильного ведения учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями требований главного бухгалтера по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией. Возглавляет ее главный бухгалтер, который должен обеспечивать правильность постановки учета, его достоверность, осуществлять контроль за сохранностью, рациональным и экономным использованием всех средств предприятия. Он обязан организовать внедрение передовых форм и методов учета, отвечающих требованиям оперативного руководства предприятием.

Главный бухгалтер назначается на должность (освобождается от должности) руководителем предприятия и подчиняется непосредственно ему. Он должен руководствоваться в своей работе Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 27 августа 1998 г., другими нормативными документами, а также нести ответственность за соблюдение содержащихся в них единых правовых и методологических принципов ведения бухгалтерского учета. Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций. Представление оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, проведение (совместно с другими службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов предприятия. Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства и хозяйственные договора. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются. Право подписи может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю, который может письменным распоряжением обязать принять указанные документы к учету. С этого момента ответственность за незаконность совершенных операций несет руководитель предприятия.

С главным бухгалтером согласовывается назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складом и др.). Перечень лиц, имеющих право подписи

первичных учетных документов, утверждается руководителем предприятия по согласованию с главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов, и сведений обязательны для всех работников предприятия.

На главного бухгалтера не могут возлагаться обязанности, непосредственно связанные с материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности. Ему не разрешается получать по чекам к другим документам денежные средства и товарно-материальные ценности дня предприятия. На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия.

При освобождении главного бухгалтера производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего - работнику, назначенному приказом руководителя). Одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности данных с составлением акта, утверждаемого руководителем предприятия.

### 3. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ

Учетная политика предприятия определяется в ПБУ 1/2008 как *«совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной) деятельности»*. К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и др.

Выбор учетной политики зависит от специфики предприятия, особенностей организации управления, особенностей коммерческой деятельности, текущих и долгосрочных целей. На учетную ПОЛИТИКУ ВЛИЯЮТ налоговые условия, льготы, валютная политика государства, характер владения, формы собственности, квалификация персонала и др.

При выборе учетной политики учитываются следующие требования:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

Основой для разработки учетной политики на каждый отчетный год является ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», в котором исходя из международной практики указано, что учетная политика формируется руководителем предприятия и оформляется приказами или распоряжениями. Она едина и применяется всеми подразделениями предприятия независимо от места их расположения. Впервые в российской практике бухгалтерского учета были установлены допущения и требования как отправные точки при организации учетной политики предприятия, а именно:

- имущество и обязательства предприятия существуют отдельно от его собственников и других предприятий;
- предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем;
- факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они имели место.

Учетная политика применяется последовательно в течение ряда лет и должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций за отчетный период;
- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов;
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя из правовой нормы и экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- равенство данных аналитического и синтетического учета, а также соответствие показателей отчетности записям на счетах бухгалтерского учета;
- рациональное ведение бухгалтерского учета, с учетом хозяйственной деятельности и величины предприятия.

Изменения в учетной политике предприятия допускаются при: реорганизации предприятий (слиянии, разделении, присоединении), смене собственников, изменении законодательства РФ и

нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработке и применении новых способов бухгалтерского учета. Результаты изменений оценивают в стоимостном выражении и сообщают пользователям финансовой отчетности.

Основные направления учетной политики, которую утверждают руководители предприятия, указаны в Федеральном законе о бухгалтерском учете:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации,
- порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Особое место в учетной политике занимают ее методические и организационные аспекты.

*Методические аспекты:*

1. Порядок начисления износа (амортизация) по основным средствам и нематериальным активам.
2. Порядок отражения на счетах операций приобретения и заготовления материальных ценностей.
3. Метод оценки производственных запасов и расчета их фактической себестоимости.
4. Варианты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
5. Способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
6. Перечень резервов предстоящих расходов.
7. Порядок учета и финансирования ремонта основных средств.
8. Сроки погашения расходов будущих периодов.
9. Варианты учета выпуска продукции.
10. Порядок создания резерва по сомнительным долгам.
11. Варианты определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).
12. Сроки списания доходов будущих периодов.
13. Варианты распределения и использования чистой прибыли.
14. Порядок начисления и выплаты дивидендов.
15. Порядок оценки кредиторской задолженности.
16. Учет резервного фонда.
17. Метод распределения расходов на продажу.

*Организационные аспекты:*

1. Выбор формы бухгалтерского учета.
2. Организация работы в бухгалтерии.
3. Системы внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.
4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.
5. План счетов бухгалтерского учета.
6. Технология обработки учетной информации.
7. Объем, сроки и адреса представления отчетности.
8. Система взаимоотношений с аудиторскими службами.

Таким образом, при разработке учетной политики предприятия следует учитывать, что поскольку она утверждается приказом руководителя предприятия, то приобретает юридическую силу. Поэтому в нее необходимо включить все перечисленные выше аспекты, которые должны быть подкреплены нормативными документами. Приведенный перечень является примерным, количество пунктов может изменяться в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от направления хозяйственной деятельности и величины предприятия.

В последние годы произошли значительные изменения, дополнения и уточнения в системе ведения бухгалтерского учета в России. Поэтому при разработке учетной политики предприятие обязано исходить из Федерального закона о бухгалтерском учете, иных федеральных законов, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ и положений, приказов, инструкций и писем Министерства финансов РФ и других нормативных документов. Следует использовать также новый План счетов.

#### 4. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ЕГО ЗАДАЧИ

К ведению бухгалтерского учета на всех предприятиях независимо от форм собственности предъявляются одинаковые требования. Они вытекают из нормативных документов (Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в России от 27.08.98 г. № 1598).

1. *Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций предприятий* ведется в валюте Российской Федерации — рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности *осуществляется на русском языке*,
2. *Имущество, являющееся собственностью предприятия, учитываются обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.*
3. *Бухгалтерский учет ведется предприятием непрерывно с момента его регистрации* в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.
4. *Предприятие ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который утверждается предприятием на основе Плана счетов бухгалтерского учета.*
5. *Соблюдение равенства* данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца.
6. *Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета* без каких-либо пропусков или изъятий.
7. В бухгалтерском учете предприятия учитываются *раздельно* текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями. На этапе перехода к рыночным отношениям перед бухгалтерским учетом ставятся следующие основные задачи:
  1. *Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении*, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества предприятия, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности,
  2. *Обеспечение информацией*, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.
  3. *Своевременное предупреждение появления негативных явлений* финансово-хозяйственной деятельности предприятий, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов и прогнозирование результатов деятельности предприятия на текущий период и на перспективу.

### Тема 2: Учёт денежных средств

1. Учёт кассовых операций.
2. Учёт операций по расчётному счёту

#### УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Для приёма, хранения и выдачи наличных денег и денежных документов предназначена касса.

**Задачи учёта кассовых операций:**

1. Правильное и своевременное документальное оформление движения наличных денежных средств и денежных документов.
2. Контроль за сохранностью и целевым использованием наличных денежных средств и денежных документов.
3. Контроль за соблюдением кассовой и расчётно-платёжной дисциплины.

За сохранность денежных средств и денежных документов, находящихся в кассе, и правильность их хранения отвечает кассир, с которым заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. На небольших предприятиях, не имеющих в штате должности кассира, его обязанности может выполнять главный бухгалтер.

Наличные деньги в кассе следует хранить только в пределах лимита, установленного банком по согласованию с предприятием. Кассовый лимит может быть превышен в дни выдачи заработной платы (3 рабочих дня, включая день получения денег в банке).

Кассир принимает наличные деньги в кассу по приходному кассовому ордеру формы № КО-1, выписанному в бухгалтерии и подписанному главным бухгалтером. В нем указывается когда, сколько, от кого, на какие цели поступили денежные средства. Получив приходный кассовый ордер, кассир проверяет правильность его оформления, принимает наличные деньги, подписывает ордер, заполняет квитанцию к приходному ордеру, которая выдается на руки лицу, внесшему деньги. Приходный ордер погашается штампом «Получено».

Выдача наличных денег из кассы производится по расходным кассовым ордерам формы № КО-2, платёжным ведомостям и др. надлежащим образом оформленным документам. В расходном кассовом ордере указывают кому выданы деньги, на какие цели, какая сумма, дата, основание.

Все документы на выдачу наличных денег средств подписываются руководителем и главным бухгалтером. Подпись руководителя не обязательна, если она имеется на прилагаемых к расходному кассовому ордеру документах. Лицам, не работающим на предприятии, выдача денег производится по предъявлении документа, удостоверяющего личность. Расходный кассовый ордер гасится штампом «Оплачено».

Запрещается выдавать приходные и расходные кассовые ордера на руки лицам, вносящим или получающим деньги.

Помарки и исправления в приходных и расходных кассовых ордерах не допускаются. Они должны быть заполнены бухгалтером чётко и ясно. Приём и выдача наличных денег может производиться только в день составления кассовых ордеров. Приходные и расходные кассовые ордера до передачи их в кассу должны быть зарегистрированы в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров формы № КО-3.

№ ПКО	От кого получено	Сумма Руб.	№ РКО	Кому выдано	Сумма Руб.

Заработная плата, премии выдаются по платёжным ведомостям в течение трех дней, установленных для выдачи заработной платы. Работник получает заработную плату, расписывается в платёжной ведомости против своей фамилии. По истечении 3 рабочих дней платёжные ведомости закрываются, и кассир подсчитывает сумму выданной и сумму депонированной заработной платы. На общую сумму выданной заработной платы составляется расходный кассовый ордер, который служит основанием для списания денег из кассы. Депонированная заработная плата должна быть внесена на расчётный счёт. При обращении работника за ней заработная плата выдаётся по расходному кассовому ордеру.

При наличных денежных расчетах следует иметь в виду, что расчеты наличными деньгами между юридическими лицами ограничены – 60 000 руб. по одной сделке.

Все факты поступления и выдачи наличных денег учитываются в кассовой книге формы № КО-4. Кассовая книга должна быть единственной на предприятии. Листы в кассовой книге должны быть пронумерованы заранее, а сама она прошнурована и опечатана печатью предприятия. На последней странице кассовой книги делается запись «В настоящей книге пронумеровано... стр.» и ставят подписи руководитель и главный бухгалтер. Ведёт кассовую книгу кассир. Записи производятся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Второй экземпляр – отрывной, он служит отчётом кассира. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещены. Допущенные ошибки исправляются корректурным способом. Записи в кассовой книге производятся сразу после получения или выдачи наличных денег. Ежедневно кассир подсчитывает итоги операций за день и выводит остаток на конец дня. После этого он передаёт отрывной экземпляр листа кассовой книги вместе с приложенными к нему приходными и расходными кассовыми ордерами в бухгалтерию. Бухгалтер, принимая отчёт у кассира, проверяет документы с юридической стороны оформления, арифметические подсчёты, расписывается в получении отчёта и проставляет корреспондирующие счета. Отчёт кассира, в котором бухгалтер проставил корреспондирующие счета, служит основанием для заполнения учётных регистров по счёту **50 «Касса»**.

Для учёта наличных денежных средств и денежных документов предназначен **счёт 50 «Касса»**. По отношению к балансу счёт активный, по дебету отражается поступление (приход) наличных денег в кассу; по кредиту – выдача (расход) наличных денег из кассы. Сальдо дебетовое отражает сумму наличных денег, находящихся в кассе предприятия. К счёту 50 «Касса» могут быть открыты следующие субсчета:

1. Касса организации;
2. Операционная касса;
3. Денежные документы.

### ***Типовые бухгалтерские проводки по счёту 50 «Касса»***

1. Поступление наличных денежных средств с расчётного счёта в кассу на выдачу заработной платы, пособий, премий и другие цели  
*Дт 50 Кт 51*
2. Поступила выручка за реализованную продукцию в кассу  
*Дт 50 Кт 90/1, 62*
3. Поступила выручка за реализованные материалы, основные средства, а также прочие доходы  
*Дт 50 Кт 91/1*
4. Сдан в кассу остаток с подотчетной суммы  
*Дт 50 Кт 71*
5. Внесено учредителями в кассу в качестве вкладов в уставный капитал  
*Дт 50 Кт 75/1*
6. Внесено наличными в кассу в погашение материального ущерба  
*Дт 50 Кт 73/2*
7. Поступило в кассу погашение задолженности от разных дебиторов  
*Дт 50 Кт 76*
8. Поступил кредит, полученный наличными в кассу  
*Дт 50 Кт 66, 67*
9. Обнаружены излишки наличных денежных средств в кассе  
*Дт 50 Кт 91*
10. Выдана из кассы заработная плата, премия, аванс  
*Дт 70 Кт 50*
11. Выдано из кассы подотчёт  
*Дт 71 Кт 50*
12. Выдано из кассы пособие за счёт средств Фонда социального страхования  
*Дт 69/1 Кт 50*
13. Выдано наличными по исполнительным листам, выдана депонированная заработная плата  
*Дт 76 Кт 50*
14. Суммы недостачи, выявленные при инвентаризации кассы  
*Дт 94 Кт 50*
15. Внесены сверхлимитные суммы из кассы на расчётный счёт  
*Дт 51 Кт 50*

### **УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ СЧЕТУ**

Для хранения свободных остатков денежных средств и осуществления разнообразных расчетных операций банк открывает организациям расчетный счет. Предприятие самостоятельно выбирает банк для расчётно-кассового обслуживания. Для открытия расчётного счёта необходимо предоставить в банк следующие документы:

1. Заявление на открытие расчётного счёта установленной формы.
2. Копии учредительных документов, заверенные нотариально.

3. Копия свидетельства о государственной регистрации.
4. Справки о постановке на учёт в налоговой инспекции, внебюджетных государственных фондах.
5. Копию справки о присвоении статистических кодов.
6. Нотариально заверенную карточку с образцами подписей руководителя (первая подпись) и главного бухгалтера (вторая подпись) и оттиском печати организации.

Законодательно количество расчетных счетов не ограничено. Организация в течение 5 дней обязана поставить в известность свою налоговую инспекцию об открытии расчетного счёта.

### *Документальное оформление операций по расчётному счёту:*

1. **Чек (денежный)** – распоряжение предприятия банку выдать указанную в чеке сумму наличными. Чековую книжку предприятию выдаёт банк по заявлению установленной формы. Каждый лист чековой книжки состоит из корешка и чека. Все чеки пронумерованы банком заранее. Никакие исправления в чеке не допускаются. Чек действует 10 дней. В чеке указывается цель, на которую снимаются деньги с расчетного счёта (заработная плата, командировочные расходы, хозяйственные, административные расходы). Одновременно с заполнением чека заполняется корешок к нему, который остаётся в чековой книжке.
2. **Объявление на взнос наличными** – приказ предприятия банку на приём и зачисление на расчетный счёт указанной суммы наличных денег. В подтверждение о получении денег банк выдаёт вносителю квитанцию, которая служит оправдательным документом. На сумму внесённых денег составляется расходный кассовый ордер. В объявлении на взнос наличными указывается источник образования наличных денег (выручка, депонированная заработная плата).
3. **Платёжное поручение** – это поручение плательщика банку о перечислении с его расчетного счёта и зачислении на счёт получателя указанной суммы денежных средств. Инициатором платежа является плательщик. В платёжном поручении указывают назначение платежа. Количество экземпляров платёжных поручений устанавливается банком. На первом экземпляре ставятся подписи руководителя и главного бухгалтера и оттиск печати предприятия.
4. **Платёжное требование** – требование поставщика к покупателю оплатить конкретные товары и услуги согласно направленным в банк плательщика расчетным и отгрузочным документам.
5. **Заявление на аккредитив** – выписывает организация и подает в свой банк. Аккредитив – это приказ банку плательщика банку поставщика оплатить отгружаемую продукцию.
6. **Расчетный чек** – денежный документ, который содержит письменный приказ чекодателя (покупателя) банку о выплате с его расчетного счёта

денежных средств в сумме, указанной в чеке, определенному предъявителю.

7. **Инкассовое поручение** - расчетный документ, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке.
8. **Выписка из расчётного счёта** - ежедневно между банком или в другие установленные сроки между банком и предприятием, банк выдаёт предприятию выписку из расчётного счёта. В выписке указывается начальный остаток, суммы проведённой банком по данному расчётному счёту и конечный остаток денежных средств на данном расчётном счёте. Храня деньги предприятий, банк является должником. Поэтому сальдо начальное и конечное в выписке отражаются по кредиту, а суммы, списанные с расчётного счёта, отражаются по дебету. Бухгалтер, обрабатывая выписки с расчётного счёта всегда должен помнить об этой особенности. Получив выписку, бухгалтер подбирает все оправдательные документы, проверяет правильность проведённых операций, на полях выписки против каждой суммы проставляет корреспондирующие счета. Обработанная выписка из расчётного счёта является основанием для бухгалтерских записей по счёту 51 «Расчётный счёт».

В расчетных документах не допускаются исправления, помарки, подчистки, а также использование корректирующей жидкости. Банк осуществляет списание денежных средств по распоряжению владельца счета. Без согласия владельца счета в бесспорном порядке могут списываться денежные средства по решению суда, по требованию налоговых органов об уплате недоимок и пеней, начисленных по результатам проверки. При недостаточности денежных средств для удовлетворения всех предъявленных требований средства списываются по мере их поступления в очередности, установленной законодательством.

Для синтетического учета денежных средств на расчетном счете предназначен основной денежный активный счет **51 «Расчетные счета»**. Сальдо начальное и конечное отражает наличие денежных средств на начало и конец отчетного периода. Обороты по дебету счета показывают поступление, обороты по кредиту – списание средств с расчетного счета.

### ***Корреспонденция по счёту 51 «Расчётные счёта»***

1. Внесен на расчётный счёт сверхлимитный остаток денежной наличности из кассы организации  
*Дт 51 Кт 50*
2. Денежные средства, находящиеся в пути, зачислены на расчетный счет  
*Дт 51 Кт 57*

3. Получено на расчётный счёт от покупателей  
*Дт 51 Кт 62, 90/1*
4. Зачислен на расчётный счёт краткосрочный (долгосрочный) банковский кредит  
*Дт 51 Кт 66, 67*
5. Поступили на расчётный счёт денежные средства от учредителей в качестве вклада в уставный капитал  
*Дт 51 Кт 75/1*
6. Зачислены штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам; зачислены средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы  
*Дт 51 Кт 91/1*
7. Оприходованы безналичные денежные средства, полученные безвозмездно  
*Дт 51 Кт 98/2*
8. Денежные средства, снятые с расчётного счёта оприходованы в кассу  
*Дт 50 Кт 51*
9. Перечислено поставщику с расчётного счёта  
*Дт 60 Кт 51*
10. Перечислены налоги и сборы в бюджет с расчётного счёта  
*Дт 68 Кт 51*
11. Перечислено в государственные внебюджетные фонды  
*Дт 69 Кт 51*
11. Перечислено в погашение краткосрочного (долгосрочного) кредита и процентов по нему  
*Дт 66, 67 Кт 51*
12. Перечислено с расчётного счёта на счёт аккредитивов  
*Дт 55 Кт 51*
13. Перечислено с расчётного счёта прочим кредиторам  
*Дт 76 Кт 51*
14. Перечислено с расчётного счёта штрафы, пени, неустойки  
*Дт 91 Кт 51*

15. Перечислена с расчетного счета заработная плата, дивиденды работникам

*Дт 70 Кт 51*

## **УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **1 Понятие и виды нематериальных активов**

Нематериальные активы — объекты долгосрочного пользования (более 12 мес), не имеющие материально-вещественной формы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

Для принятия объекта к учету в качестве НМА необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- 1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;
- 2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации — патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);
- 3) Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- 4) Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12

месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- 5) Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 6) Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- 7) Отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Согласно ПБУ 14/2007 к нематериальным активам относят:

- **произведения науки, литературы и искусства;**(З-н « Об авторском праве и смежных правах». Автору в отношении его произведения принадлежат исключительные права на использование его произведения в любой форме и любым способом)

- **программы для ЭВМ;**(З-н «Об авторском праве и смежных правах», З-н «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных». Программа для ЭВМ – объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств.. Авторское право на программу для ЭВМ не связано с правом собственности на их материальный носитель. Любая передача прав на материальный носитель не влечет за собой передачи прав на программы для ЭВМ Авторское право действует с момента создания программы для ЭВМ в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти. .Автору программы для ЭВМ принадлежит исключительное право осуществлять или разрешать осуществление следующих действий:

- воспроизведение программы для ЭВМ (полное или частичное) в любой форме, любыми способами;

- распространение программы для ЭВМ;

- модификацию программы для ЭВМ;

- иное использование. Исключительное право на программу для ЭВМ может быть передано полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору).

- **изобретения**; («Патентный закон РФ») Под изобретением понимается техническое решение в любой области, относящееся к продукту ( устройству, веществу) или способу. Патент на изобретение действует 20 лет с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Патент может продлеваться не более, чем на 5 лет.

- **полезные модели**; Полезной моделью признается техническое решение, относящиеся к устройству. Полезная модель признается соответствующей условиям патентоспособности, если она является новой и промышленно применимой. Патент на полезную модель действует до истечения 5 лет с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Срок действия патента на полезную модель может продлеваться, но не более чем на 3 года. Патентообладателю принадлежит исключительное право на изобретение, полезную модель. Никто не вправе использовать запатентованное изобретение, полезную модель без разрешения патентообладателя.

- **селекционные достижения**; (з-н « О селекционных достижениях») Патент на 30 лет с даты регистрации достижения в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений. На сорта винограда, плодовых культур патент на 35 лет.

- **секреты производства (ноу-хау)**;

- **товарные знаки и знаки обслуживания**; (З-н « о товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»). Товарный знак- обозначения юридических и физических лиц, служащие для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг. (словесные, изобразительные, объемные и др. обозначения) Свидетельство на товарный знак на 10 лет, продлевается не более чем на 10 лет.

- **деловая репутация (гуд-вилл)**, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с

образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

ПБУ 14/2007 не применяется в отношении:

1) не давших положительного результата научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ;

2) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

3) материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;

4) финансовых вложений.

У предприятия должны быть в наличии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства и др.).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства и др. В качестве инвентарного объекта НМА может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

## **2 Оценка нематериальных активов**

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

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА является сумма. Исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и

иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Расходами на приобретение НМА являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

К расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в т.ч. ЕСН);

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ;

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

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

Первоначальной стоимостью НМА признается:

- приобретенных за плату у других организаций и лиц — фактически произведенные затраты на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;

- внесенных в счет вклада в уставный капитал — денежная оценка, согласованная учредителями организации;

- полученных по договору дарения — текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы; Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

- созданных на предприятии — в сумме фактических затрат;

- поступивших по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами — в сумме стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в балансе они отражаются по остаточной стоимости.

Остаточная стоимость нематериальных активов представляет собой расчетную величину, получаемую при вычитании из первоначальной стоимости накопленной за все время эксплуатации амортизации.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ ПБУ 14/2007. Изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА допускается лишь в случаях переоценки и обесценения НМА.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего года.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки

нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

### **3 Документальное оформление движения нематериальных активов**

Для учета движения нематериальных активов типовые формы первичных документов отсутствуют. В качестве исходных образцов организация может использовать формы акта о приеме-передаче объекта основных средств (ф. №ОС-1), акт о списании объекта основных средств (ф. №ОС-4).

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета организации могут самостоятельно разработать формы первичных документов, исходя из требований ФЗ «О бухгалтерском учете», определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов

К ним относят следующие документы:

- акт приемки нематериальных активов;
- акт списания нематериальных активов;
- карточку учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

Самостоятельно разработанные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- номер документа;
- наименование организации;
- дата составления;
- наименование объекта;
- краткая характеристика объекта;
- способ приобретения;
- срок полезного использования.

Акты могут составляться в произвольной форме. При составлении актов следует обратить внимание на правильность оформления права на владение нематериальными активами:

- приобретенные права должны подтверждаться лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отчете;
- должны быть оформлены договорами с юридическими и физическими лицами.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок, являются:

- охранные документы — выдаются правообладателю по его просьбе уполномоченным органом и подтверждающий исключительные права на объект интеллектуальной собственности;
- договор об уступке прав;
- лицензионные договоры;
- договоры на «ноу-хау»;
- договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;
- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных об-

ществленными организациями документов о регистрации авторских прав.

#### **4 Синтетический учет поступления нематериальных активов**

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведут на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Счет активный, сальдовый. По дебету счета 04 отражаются сальдо и поступление нематериальных активов, по кредиту — выбытие.

Основными видами поступления нематериальных активов являются

- их приобретение;
- создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- приобретение на условиях обмена;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное поступление.

Основанием для оприходования объекта в состав НМА являются свидетельства на право пользования, патенты.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов по любой причине, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» с кредита расчетных и материальных счетов:

Дт 08 Кт 76, 10, 70, 69.

После принятия к учету приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Дт 04 Кт 08.

В бухгалтерском учете поступление нематериальных активов отражается следующими проводками:

- При приобретении (например программного продукта):

1) Дт 08-5 Кт 76 — на покупную стоимость,

Дт 19 Кт 76 — на сумму НДС;

2) Дт 04 Кт 08-5 — на первоначальную стоимость.

- При создании своими силами (разработка товарного знака):

1) Дт 08-5 Кт 10, 70, 69 — на сумму фактических затрат,

2) Дт 08-5 Кт 76, 51 – затраты по оплате пошлины за рассмотрение заявки в Роспатенте;

2) Дт 04 Кт 08-5 — на первоначальную стоимость.

- От учредителей в счет вклада в уставный капитал:

1) Дт 08-5 Кт 75/1 — на договорную стоимость,

2) Дт 04 Кт 08-5 — на первоначальную стоимость.

- Полученных безвозмездно:

1) Дт 08-5 Кт 98/2 «Безвозмездные поступления» — на рыночную стоимость,

2) Дт 04 Кт 08-5 — на первоначальную стоимость,

3) Дт 20, 26, 44 Кт 05 – начисление амортизации по безвозмездно полученным НМА;

4) одновременно с начислением амортизации Дт 98/2 Кт 91/1 — на сумму ежемесячных начислений амортизации.

Сумма НДС по приобретенным нематериальным ценностям после принятия их на учет списывается со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»:

Дт 68 Кт 19.

Согласно ст. 159 Налогового кодекса РФ первоначальная стоимость НМА, созданных для собственных нужд, облагается НДС. Одновременно суммы НДС, уплаченные поставщикам ресурсов, которые использовались при создании НМА, возмещаются из бюджета с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету.

Синтетический учет по счету 04 ведут в журнале-ордере № 13.

Аналитический учет нематериальных активов ведут в карточке учета

(ф. НМА-1).

## **5 Учет амортизации нематериальных активов**

Стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.. Амортизация нематериальных активов призвана компенсировать затраты, произведенные организацией при их приобретении, и обеспечить формирование источника финансирования будущих приобретений соответствующих активов. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.. По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

При принятии нематериального актива к учету организация определяет срок его полезного использования.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.

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

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится, исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом (патент, свидетельство)
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого

организация предполагает получать экономические выгоды.

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

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

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

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

Выбор способа определения амортизации НМА производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

Ежемесячную сумму амортизационных отчислений определяют:

- при линейном способе – исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) НМА равномерно в течение срока полезного использования этого актива;
- при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости НМА на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в

знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах;

- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования НМА.

Способ определения амортизации НМА ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо его выбытия.

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться в бухгалтерском учете одним из двух способов:

- путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта без использования счета 05.

Учет амортизации нематериальных активов ведут на счете 05

«Амортизация нематериальных активов». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий. По кредиту счета 05 отражают сальдо и начисление амортизационных отчислений:

Дт 20, 25, 26, 44 Кт 05,

по дебету — списание амортизационных отчислений при выбытии нематериальных активов

Дт 05 Кт 04.

Сумма амортизационных отчислений ежемесячно относится на издержки производства и обращения.

Синтетический учет по счету 05 «Амортизация НМА» ведут в журнале-ордере № 10.

Организация может предоставлять право на использование НМА другим организациям на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование программ ЭВМ, баз данных).

НМА, предоставленные организацией-правообладателем организацией-правообладателем в пользование другой организации (пользователя) при сохранении первой исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются с ее баланса и подлежат обособленному учету. Начисление амортизации по НМА, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

НМА у организации-пользователя числятся на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре. При этом периодические платежи за право пользования объектами интеллектуальной собственности включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода

Дт 20, 25, 26, 44 Кт 76

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного

разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов Дт 97 «Расходы будущих периодов» Кт 76 и подлежат равномерному списанию в течение срока действия договора Дт 20, 25, 26, 44 Кт97.

Стоимость некоторых видов нематериальных активов погашают без начисления амортизации (например, «деловая репутация» — гуд-вилл).

В денежном измерении деловая репутация или «имидж фирмы» равна положительной разнице между покупной стоимостью приобретаемого предприятия и рыночной стоимостью чистых активов этого предприятия. Этот вид НМА может возникнуть только у предприятия, купившего или поглотившего другую фирму. Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества организации списывается ежемесячно непосредственно со счета 04 в дебет производственных счетов:

Дт 20, 26 Кт 04.

В этом случае остаток на счете 04 отражает не первоначальную, а остаточную стоимость. После полного погашения первоначальной стоимости данные активы отражаются в учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты как прочие расходы Дт 98 «Доходы будущих периодов» Кт 91-1 «Прочие доходы».

### **6 Учет выбытия нематериальных активов**

Нематериальные активы могут выбывать по следующим причинам:

- продажа (уступка прав),
- безвозмездная передача,
- передача в счет вклада в уставный капитал других организаций,
- прекращение срока действия патента, свидетельства,
- списание вследствие потери доходных свойств и др.

Основанием для списания являются акты передачи, акты на списание, протокол собрания акционеров и др.

Учет выбытия НМА ведут на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету счета 91 отражают:

1) Остаточную стоимость НМА:

Дт 91/2 Кт 04

2) Расходы, связанные с выбытием НМА:

Д-т 91/2 К-т 70, 71,69

3) Сумму НДС, начисленную в бюджет, на реализованные НМА:

Дт 91/2 Кт 68

По кредиту счета 91 отражают выручку от продажи НМА по договорным ценам, включая НДС:

Дт 50, 51, 52, 62 Кт 91/1.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» определяют финансовый результат от списания НМА путем сопоставления оборотов. Если оборот по дебету больше оборота по кредиту (сальдо дебетовое) — получим убыток, который будет списан на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Дт 99 Кт 91/9.

Если оборот по кредиту больше оборота по дебету (сальдо кредитовое), получим прибыль, которая будет списана на счет 99 проводкой:

Дт 91/9 Кт 99.

При любой причине выбытие объекта НМА с баланса отражается проводками:

- на сумму начисленной амортизации:

Дт 05 Кт 04

- на сумму остаточной стоимости:

Дт 91/2 Кт 04.

## **УЧЕТ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Многие вновь создаваемые фирмы, предприятия часто не имеют финансовой возможности для приобретения зданий, машин, оборудования,

транспортных средств. Временное затруднение удается преодолеть за счет получения в аренду объектов основных средств.

В результате арендных отношений одна сторона обязуется предоставить другой какое-либо имущество во временное пользование за определенное вознаграждение.

По продолжительности арендных отношений различают два вида аренды:

- краткосрочная (текущая) — на срок до 1 года;
- долгосрочная (финансовая) — на срок более года.

В арендный период права и обязанности собственника считаются у арендодателя. К арендатору переходит лишь право владения и пользования.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке.

Передача в аренду основных средств производится по договору аренды и оформляется актом приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1) в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, величину арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в эксплуатационном состоянии.

#### УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ТЕКУЩЕЙ АРЕНДЕ У АРЕНДОДАТЕЛЯ

У арендодателя основные средства, переданные в аренду, продолжают числиться на счете 01 «Основные средства».

Операции по текущей аренде арендодатель отражает следующими проводками:

- на сумму предъявленного к платежу счета-фактуры за сданные в аренду основные средства арендатору в сумме арендной платы, включая НДС:

Дт 76, 62 Кт 91/1,

- на сумму начисленного НДС в бюджет:

Дт 91/2 Кт 68,

- поступление арендной платы:

Дт 51 Кт 76, 62,

- начисление амортизации по сданным в аренду основным средствам относят на уменьшение дохода и оформляют проводкой:

Дт 91/2 Кт 02.

По объектам, по которым амортизацию не начисляют (объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства), указанную запись не делают.

Когда арендодатель считает передачу помещений одним из видов обычной деятельности, сумма арендной платы отражается через счет 90 «Продажи» на соответствующих субсчетах.

Произведенные затраты на ремонт основных средств, сданных в аренду, арендодатель списывает на уменьшение дохода с кредита материальных, расчетных, денежных счетов в дебет счета 91 субсчет «Прочие расходы»:

Дт 91/2 Кт 10, 70, 69.

#### УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ТЕКУЩЕЙ АРЕНДЕ У АРЕНДАТОРА

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001. Бухгалтерские записи у арендатора:

- на сумму полученных в аренду основных средств:

Дт 001;

- на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем — на всю сумму арендной платы:

Дт 97 «Расходы будущих периодов»,

Кт 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»;

- на сумму НДС: Дт 19 Кт 76;

- перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС:

Дт 76 Кт 51;

- списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная

арендатором:

Дт 68 Кт 19.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 на издержки производства и обращения:

Дт 20, 26, 44 Кт 97.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 не используется и сумма начисленной арендной платы сразу включается в издержки производства и обращения:

Дт 20, 26, 44 Кт 76.

При возврате арендованных основных средств будет сделана запись:

Кт 001.

## **УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Лизинг является одной из разновидностей финансовой аренды. Его особенность в том, что по договору аренды арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинг также дает возможность арендодателю (лизингодателю) реализовать дорогостоящее оборудование на условиях фирменного кредита.

В свою очередь арендатор (лизингополучатель) без больших капитальных затрат в течение длительного времени постепенно оплачивает его в виде арендных платежей.

Лизингодатель является собственником приобретенного имущества в течение срока договора лизинга, т. е. до момента выкупа его лизингополучателем. Приобретенное имущество для передачи в лизинг лизингодатель учитывает на активном счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 1 «Имущество для сдачи в аренду» и отражает следующими проводками:

- на покупную стоимость: Дт 08 Кт 60;
- на сумму НДС: Дт 19 Кт 60;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет:  
Дт 03/1 Кт 08.

При лизинговых операциях возможны два варианта:

1. Переданное в аренду имущество продолжает числиться на балансе лизингодателя.
2. Сданное в аренду имущество числится на балансе лизингополучателя.

## УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ЛИЗИНГА В СЛУЧАЕ, КОГДА ИМУЩЕСТВО ЧИСЛИТСЯ НА БАЛАНСЕ ЛИЗИНГОДАТЕЛЯ

### А. Операции у лизингодателя

Все расходы на осуществление лизинговой деятельности в течение месяца лизингодатель собирает на дебете счета 20 «Основное производство» с кредита счетов материальных, расчетных, амортизации:

Дт 20 Кт 10, 70, 69, 02, 71, 76.

В конце месяца их полностью списывают со счета 20 на счет 90 «Продажи» в сумме фактических затрат:

Дт 90 Кт 20.

Причитающаяся сумма лизинговых платежей по договору лизинга, включая НДС, отражается проводкой: Дт 62 Кт 90.

Поступление лизинговых платежей: Дт 51 Кт 62.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга лизингодатель переводит его в состав собственных основных средств: Дт 01/1 Кт 03/1.

### В. Операции у лизингополучателя

Принятое в аренду имущество принимается на учет: Дт 001.

При возврате имущества лизингодателю делается запись: Кт 001.

На сумму начисленной арендной платы лизингополучатель делает проводку:

Дт 20,44 Кт 76.

Перечисление арендной платы лизингодателю отражают проводкой:

Дт 76 Кт 51.

## УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ЛИЗИНГА В СЛУЧАЕ, КОГДА ИМУЩЕСТВО ЧИСЛИТСЯ НА БАЛАНСЕ ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ

### **А. Операции у лизингодателя**

Переданное в аренду имущество списывается с баланса лизингодателя проводками:

- на первоначальную стоимость: Дт 90 Кт 03/1;

- на договорную стоимость, т. е. на стоимость причитающегося платежа по договору аренды: Дт 76 Кт 90.

Разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, образовавшуюся на счете 90, списывают на счет 98 «Доходы будущих периодов»: Дт 90 Кт 98.

На сумму поступивших лизинговых платежей от лизингополучателя делают запись: Дт 51 Кт 76.

Одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списывается часть доходов будущих периодов со счета 98 проводкой: Дт 98 Кт 91.

По окончании договора лизинга на счетах 76 и 98 остатков не будет.

Стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателю, лизингодатель будет учитывать на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» (Дт 011) до момента его возврата или перехода права собственности к лизингополучателю (Кт 011).

### **В. Операции у лизингополучателя**

Принятое в аренду имущество лизингополучатель приходит следующими записями:

- на договорную стоимость: Дт 08 Кт 76;

- на сумму НДС: Дт 19 Кт 76;

- на первоначальную стоимость при постановке на учет: Дт 01/2 Кт 08;
- на сумму ежемесячно начисленной амортизации: Дт 20, 44 Кт 02/2;
- перечисление арендной платы: Дт 76 Кт 51.

По окончании договора аренды имущество подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя. В первом случае бухгалтерские записи следующие:

- списание начисленной амортизации: Дт 02/2 Кт 01/2;
- списание остаточной стоимости: Дт 91 Кт 01/2.

Во втором случае:

- на первоначальную стоимость: Дт 01/1 Кт 01/2;
- на сумму начисленной амортизации: Дт 02/2 Кт 02/1.

### **Учет финансовых вложений**

1. Понятие финансовых вложений
2. Оценка финансовых вложений
3. Аналитический и синтетический учет финансовых вложений
4. Учет резерва под обесценение финансовых вложений

#### **1. Понятие финансовых вложений**

Финансовые вложения представляют собой инвестиции организации в активы, предназначенные для получения экономических выгод в форме дивидендов, процентов, дохода от перепродажи определенных ценных бумаг т.п.

От других видов вложений финансовые вложения отличаются следующими свойствами:

- они не используются в процессе производства продукции, при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;
- финансовые вложения осуществляются, как правило, в тех случаях, когда организация располагает некоторыми свободными ресурсами;
- осуществление финансовых вложений сопровождается повышенным

риском, поскольку их доходность определяется многими факторами: конъюнктурой на фондовом рынке, благосостоянием другой организации – объекта инвестирования;

- ряд финансовых вложений обладает большей степенью ликвидности по сравнению с МПЗ и ОС, т.к. легко могут быть реализованы;

- получение экономических выгод связано не только с реальными притоками денежных средств в виде процентов, но и приростом капитала в случае роста их цены. Экономические выгоды могут проявляться через контроль других организаций, создание рыночных преимуществ, упрочения деловых связей в интегрированных организациях;

- финансовые вложения обеспечивают большую степень диверсификации деятельности организации и могут обеспечивать снижение общего уровня риска деятельности организации, защиту накоплений от инфляции.

ПБУ «Учет финансовых вложений» 19/02, утв. Приказом МФ РФ от 10 декабря 2002г. №126н, устанавливает правила бухгалтерского учета активов, которые признаются финансовыми вложениями организации. Им обязаны руководствоваться организации, осуществляющие операции с ценными бумагами.

ПБУ 19/02 определяет состав финансовых вложений и устанавливает условия, одновременное выполнение которых необходимо для признания активов финансовыми вложениями.

Виды финансовых вложений:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость их погашения определена (облигации, векселя);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ)

- предоставленные другим организациям займы;

- депозитные вклады в кредитных учреждениях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр.

- вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Критерии признания активов в качестве финансовых вложений:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости.

По целевому назначению различают долевые и долговые финансовые вложения. К долевым финансовым вложениям относят активы, подтверждающие право на долю активов другой организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств (акции других организаций, вклады в их уставные капиталы (складочные) капиталы).

Долговые финансовые вложения представляют собой заимствования на договорной основе денежных средств или покупку на рынке другого финансового актива (дебиторской задолженности). Наиболее распространенными являются инвестиции в государственные ценные бумаги, облигации коммерческих организаций, депозитные сертификаты, предоставленные займы.

Эмитентом ценных бумаг в РФ является МФ РФ, которое выпускает в обращение государственные ценные бумаги, преобладающие на рынке ценных бумаг:

- государственные краткосрочные бескупонные облигации (ГКО);
- облигации государственного федерального займа (ОФЗ);
- облигации государственного сберегательного займа и др.

В зависимости от уровня ликвидности финансовые вложения подразделяют на легко реализуемые и трудно реализуемые. К легко реализуемым финансовым вложениям относятся объекты, продажа которых на рынке может быть осуществлена в любой момент.

Трудно реализуемые финансовые вложения связаны с вложениями капитала в юридически самостоятельные организации на длительный период (долгосрочные вложения). Долгосрочные вложения по характеру контроля субъектов инвестиций делятся на:

- вложения в зависимые и дочерние общества;
- вложения в прочие организации.

В целях установления необходимости изменения первоначальной оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым невозможно определить рыночную стоимость.

Не учитываются в составе финансовых вложений следующие виды хозяйственных средств:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования, учет которых ведется на счете 81 «Собственные акции (доли)»;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией за плату во временное пользование с целью извлечения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;
- векселя, выданные организацией-векселедателем предприятию-продавцу при расчетах за проданные товары (продукцию, работы, услуги). Учет таких векселей, называемых товарными, осуществляется на счете 62

«Расчеты с покупателями и заказчиками» в составе дебиторской задолженности. Порядок учета товарных векселей установлен письмом МФ России от 31 октября 1994 г. № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги».

## **2. Оценка финансовых вложений**

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из фактических затрат на их приобретение. К затратам, формирующим первоначальную стоимость финансовых вложений относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением рассматриваемых активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посредникам, через которых приобретены активы, относящиеся к финансовым вложениям;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением акций, облигаций и осуществлением иных финансовых вложений.

При формировании первоначальной стоимости финансовых вложений соблюдаются принципы ее определения, применяемые к оценке внеоборотных активов.

Вместе с тем формирование первоначальной стоимости финансовых вложений имеет следующие особенности:

- в случае, если организации были оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений и организация не принимает решения о таком приобретении, то стоимость указанных услуг подлежит отнесению на финансовые результаты коммерческой организации в составе прочих расходов того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения: Дт 91-2 Кт 76

- Если величина затрат на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги (помимо стоимости самих ценных бумаг) незначительна по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами в том отчетном периоде, в котором были приняты к учету указанные ценные бумаги. Уровень существенности должен быть закреплен в учетной политике организации (обычно 5% от соответствующего показателя).

Затраты на приобретение финансовых вложений не требуют большого времени и поэтому проценты по кредитам и займам, полученным для осуществления финансовых вложений, как правило, не включают в их первоначальную стоимость, а учитывают в составе прочих расходов организации.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Возникающая разница подлежит отнесению на финансовые результаты в составе прочих доходов или расходов: Дт 58 Кт 91-1, если текущая рыночная стоимость превышает первоначальную, или Дт 91-2 Кт 58. если текущая рыночная стоимость ниже первоначальной.

Те финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости (предоставленные займы, вклады в уставные капиталы других организаций, акции, которые не котируются на бирже).

По долговым ценным бумагам (облигациям), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями

выпуска дохода разрешается относить на финансовые результаты в составе прочих доходов или расходов.

### **3. Аналитический и синтетический учет финансовых вложений**

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно с целью обеспечения пользователей полной и достоверной информацией об этих вложениях, а также надлежащего контроля за наличием и движением финансовых вложений. В зависимости от характера финансовых вложений и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия, однородная совокупность финансовых вложений и т.д.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно обеспечивать получение информации как по единицам бухгалтерского учета данных вложений, так и по организациям, в которые осуществлены эти вложения, в частности, эмитентам ценных бумаг; другим хозяйствующим субъектам, участником которых является данная организация; организациям-заемщикам и т.д.

В аналитическом учете должно вестись разграничение между краткосрочными и долгосрочными финансовыми вложениями, чтобы была возможность отразить эту информацию соответственно во втором или первом разделах баланса.

По принятым к учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Хранение ценных бумаг осуществляется в кассе организации, в депозитарии или в банке. Депозитарий – это профессиональный участник рынка ценных бумаг, который оказывает услуги по хранению сертификатов ценных бумаг или их учету. При хранении ценных бумаг в депозитарии они

продолжают числиться на балансе организации. Все ценные бумаги, которые хранятся на предприятии, должны регистрироваться в книге ценных бумаг. Книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера.

Для учета наличия и движения инвестиций организации используют счет 58 «Финансовые вложения». Счет активный, сальдовый. По дебету счета 58 отражают финансовые вложения, осуществленные организацией:

Дт 58 Кт 51, 52, 91, 90

По кредиту счета 58 отражают погашение и продажу ценных бумаг  
Дт 91 Кт 58, а также возврат займов Дт 51, 52. Кт 58

Для учета различных видов финансовых вложений в соответствии с планом счетов к счету 58 «Финансовые вложения» могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Паи и акции»

58-2 «Долговые ценные бумаги»

58-3 «Предоставленные займы»

58-4 «Вклады по договору простого товарищества»

**На субсчете 58-1** учитывается наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций.

Внести вклад в уставный капитал АО можно только путем приобретения его акций. В оплату акций можно перечислить деньги, либо передать имущество.

Акция – это ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал АО, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и на участие в управлении этим обществом.

Пример. Организация приобрела за счет собственных денежных средств на бирже акции на сумму 100 000 руб. При этом она понесла следующие расходы: на уплату посреднического вознаграждения брокеру 2 360 руб., в том числе НДС 360 руб.; затраты по перерегистрации акций в

реестре акционеров составили 1 180 руб., в том числе НДС 180 руб.

В учете должны быть сделаны следующие записи:

Дт 76 Кт 51 103 540 – перечислены денежные средства на оплату ценных бумаг и услуг посредников;

Дт 58-1 КТ 76 103540 – приняты к учету ценные бумаги после получения документов, подтверждающих факт перехода права собственности на них по фактической стоимости приобретения с учетом НДС.

Согласно ПБУ 19/02 возможен вариант включения величины издержек, связанных с приобретением акций, в состав прочих расходов, т.к. удельный вес последних не существенен и равен 3, 54% : Дт 91-2 Кт 76 3540 – отражены издержки, связанные с приобретением акций в составе прочих расходов. В этом случае сумма издержек 3540 не должна включаться в расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Поэтому целесообразно такие затраты присоединить к покупной стоимости акций.

Получаемые в конце отчетного периода доходы от участия в капитале других организаций отражаются в составе прочих доходов: Дт 76-4 «Расчеты по дивидендам и другим доходам» Кт 91-1.

Приобретая акции (доли в уставном капитале), необходимо руководствоваться ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», согласно которым проценты, начисленные после принятия на учет финансовых вложений, подлежат учету в составе прочих расходов, а проценты, начисленные организацией до момента принятия финансовых вложений к учету, включаются в первоначальную стоимость этих вложений.

Пример. Организация получила в январе 2008 года в банке кредит на приобретение акций другой организации в сумме 200 000 руб. сроком на 3 месяца. Согласно кредитному договору проценты по кредиту уплачиваются организацией ежемесячно по ставке 16% годовых. Полученные кредитные средства в феврале были направлены на приобретение акций.

Дт 51 Кт 66 200 000 – получен банковский кредит в январе;

Дт 66 Кт 51 2667 – уплачены банку проценты за январь;

Дт 76 Кт 51 200 000 – оплачены в феврале акции;

Дт 76 Кт 66 2667 - расходы на выплату процентов включены в фактические затраты на приобретение акций;

Дт 58-1 Кт 76 202 667 – приняты к учету акции по первоначальной стоимости

Дт 91-2 Кт 66 2667 – после принятия к учету акций до момента погашения кредита проценты по кредитному договору включаются в состав прочих расходов.

Если вклад в уставный капитал другой организации осуществляется имуществом, то у передающей стороны будут сделаны следующие записи:

Дт 76 Кт 90, 91 – на сумму вклада в соответствии с учредительным договором;

Дт 90 Кт 43, 41 – на фактическую себестоимость списанной готовой продукции, товара;

Дт 91-2 Кт 01 – на остаточную стоимость переданного объекта;

Дт 58-1 Кт 76 – отражено оприходование вклада в уставный капитал;

Дт 91-9 Кт 99 (дт 99 Кт 91-9) – отражен финансовый результат.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы держатели акций отражают проводкой: Дт 76 Кт 91-1.

При поступлении дивидендов делают проводку Дт 51 Кт 76.

Продажа принадлежащих организации акций, котируемых на бирже и учитываемых в составе финансовых вложений, а также продажа долей в уставном (складочном) капитале общества с ограниченной ответственностью отражаются следующим образом:

Дт 76 Кт 91-1 – отражена задолженность покупателя по продаваемым акциям или доли участия в капитале другого хозяйствующего субъекта;

Дт 91-2 Кт 58-1 – списывается первоначальная стоимость акций или доли;

Дт 91-2 Кт 76, 51 – расходы, связанные с продажей акций (доли);

Дт 51 Кт 76 – получены деньги от покупателей акций (доли).

Если участие в уставных капиталах других организаций является предметом деятельности данной организации, то вместо счета 91 при осуществлении продажи акций (долей) необходимо использовать счет 90, тем самым признавая доходы и расходы от обычных видов деятельности.

Продажа некотируемых акций: стоимость акций может быть списана одним из способов, которые закреплены и рассмотрены в ПБУ 19/02:

- по первоначальной стоимости каждой единицы,
- по средней первоначальной стоимости;
- методом ФИФО.

**На субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги»** учитывается наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации).

Облигация представляет собой долговое обязательство в форме ценной бумаги, по которой ее владелец получает доход в виде заранее обусловленного процента. В зависимости от формы получения дохода облигации бывают нескольких видов:

- процентные (купонные);
- дисконтные (беспроцентные);
- дисконтно-процентные.

Под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в облигации, и суммой фактически уплаченных денежных средств при приобретении облигации. Процент – это сумма причитающихся процентов по облигации в соответствии с проспектом эмиссии..

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним дохода, разрешается относить на финансовые результаты.

Возможны два варианта приобретения облигаций:

1 – Номинальная стоимость приобретаемых купонных акций ниже покупной.

Пример, Организация в начале года приобретает облигации за 120 000 руб. сроком погашения 2 года. Номинальная стоимость облигаций 100 000 руб. Эмитентом ежегодно уплачивается процент по ставке 18% годовых. В соответствии с учетной политикой организация приняла решение отражать долговые ценные бумаги по их изменяющейся стоимости, т.е. производить доведение учетной стоимости до номинальной путем корректировки по мере получения дохода в течение срока обращения.

Дт 58-2 Кт 76 120 000 руб.- отражена первоначальная стоимость облигаций в сумме фактических затрат;

Дт 51 Кт 76 18 000 руб. – получен процентный доход по облигациям за первый год;

Дт 76 Кт 58-2 10 000 руб. – доводится учетная стоимость облигаций до номинальной по мере получения дохода в течение срока обращения облигаций за первый год;  $(120\ 000 - 100\ 000) : 2$

Дт 76 Кт 91-1 8 000 руб. – признается сумма чистого дохода по облигациям за первый год  $(18\ 000 - 10\ 000)$ ;

За второй год будут сделаны аналогичные записи:

Дт 51 Кт 76 18 000 руб.

Дт 76 Кт 58-2 10 000 руб.

Дт 76 Кт 91-1 8 000 руб.

Таким образом при выкупе облигаций их балансовая стоимость в сумме 100 000 руб. будет списана и отражена в составе прочих расходов организации:

Дт 91-2 Кт 58-2 100 000 руб.

Поступление денежных средств на расчетный счет

Дт 51 Кт 91-1 100 000 руб. (без начисления дебиторской задолженности).

2. Номинальная стоимость приобретаемых купонных облигаций выше покупной.

Пример. В начале года организация приобретает облигации, по которым не определяется текущая рыночная стоимость первоначальной стоимостью 80 000 руб. Номинальная стоимость приобретенных облигаций 100 000 руб. Срок обращения облигаций 12 месяцев.

Дт 58-2 Кт 76 80 000 – отражена первоначальная стоимость облигаций в сумме фактических затрат;

Дт 58-2 Кт 91-1 1667 – ежемесячно производится доведение учетной стоимости купленных облигаций до номинальной  $(100\ 000 - 80\ 000) : 12$

Дт 91-2 Кт 58-2 100 000 – выкуп облигаций по номинальной стоимости

Дт 51 Кт 91-1 зачисление денежных средств по окончании срока обращения облигации.

Вексель – ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя (лица, выдавшего вексель) или иного плательщика, указанного в векселе, уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю.

Получаемые векселя учитываются по-разному в зависимости от конкретной ситуации.

Приобретение векселя третьего лица (финансового) по договору купли-продажи: Дт 58-2 Кт 51

Если организация получила вексель третьего лица от покупателя или заказчика в оплату проданной продукции (товаров, работ, услуг), то такая операция будет отражена двумя учетными записями:

Дт 62 Кт 90 или 91 – отражен доход от продажи продукции;

Дт 58-2 Кт 62 – принят к учету полученный в счет оплаты вексель третьего лица.

Если в обеспечение задолженности покупатель или заказчик выдает собственный вексель (товарный), то в этом случае не возникает

формирования финансовых вложений .

Дт 62 Кт 90 или 91 – отражен доход от продажи продукции

Дт 62, субсчет «Векселя полученные» Кт 62 – принят к учету полученный в счет оплаты «товарный» вексель.

Выбытие векселей:

Дт 76 Кт 91-1 – предъявлен вексель к оплате;

Дт 91-2 Кт 58-2 – списана учетная стоимость векселя;

Дт 60 Кт 76 – производится зачет задолженностей;

Дт 68 «Расчеты по НДС» Кт 19 – произведен налоговый вычет в сумме НДС, исчисленный исходя из учетной стоимости финансового векселя.

**На субсчете 58-3 «Предоставленные займы»** учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) денежных и иных займов. Займы предоставляются на основании письменных договоров.

Пример. Организация «А» предоставила денежный заем организации «Б» в сумме 600 000 руб. 1 июня сроком на 3 месяца. По условиям договора организация «Б» возвращает заем 31 августа и одновременно выплачивает проценты по ставке 24% годовых.

Дт 58-3 Кт 51 600 000 – перечислена 1 июня сумма займа организации «Б»;

Дт 76 Кт 91-1 36 000 – начислены 31 августа проценты по договору займа;

Дт 51 Кт 58-3 600 000 – возвращена сумма займа;

Дт 51 Кт 76 36 000 – получены проценты от организации-заемщика.

**На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»** организацией-товарищем учитывается наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Дт 58-4 Кт 51 – предоставлен вклад

Дт 51 Кт 58-4 – при прекращении договора простого товарищества

Согласно ПБУ 19/02 депозитные вклады в кредитные организации

подлежат учету в составе финансовых вложений. Дт 58, субсчет «Депозиты» Кт 51, 55 – открытие депозитных счетов.

#### **4. Учет резервов под обесценение финансовых вложений**

ПБУ 19/02 устанавливает, что организации вправе создавать резервы под обесценение финансовых вложений, причем тех вложений, по которым текущую рыночную стоимость не определяют.

Создавать резерв необходимо лишь в том случае, если устойчиво снижается стоимость финансовых вложений. Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений равно разнице между учетной и расчетной стоимостью этих вложений. Учетная стоимость представляет собой цену, по которой финансовое вложение отражено в учете, а расчетная стоимость - это цена, которую организация предполагает получить за актив в данный момент, т.е. восстановительная стоимость финансовых вложений.

Согласно ПБУ 19/02, чтобы снижение стоимости финансовых вложений считалось устойчивым, одновременно должны выполняться следующие условия:

- на две предыдущие отчетные даты учетная стоимость вложений должна быть значительно выше их расчетной стоимости;
- в течение года расчетная стоимость неуклонно снижается;
- на отчетную дату отсутствуют сведения о том, что расчетная стоимость в будущем может вырасти.

Таким образом, для того чтобы создать резерв под обесценение финансовых вложений. Организации следует проверить наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Такие проверки могут проводиться ежеквартально, но не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений, относя

полученную разницу на прочие расходы: Дт 91-2 Кт 59 «резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва.

Если в дальнейшем расчетная цена вложений, по которым уже создан резерв, будет повышаться или понижаться, то данный резерв следует скорректировать на сумму отклонений. Если же такой актив продают, то организации следует восстановить суммы ранее созданного резерва, увеличив при этом сумму прочих доходов: Дт 59 Кт 91-1.

Сумма созданного резерва не учитывается в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль (п.10 ст.270 НК РФ).

#### **Тема: Учет материально-производственных запасов**

1. Материально-производственные запасы и задачи их учета.
2. Оценка материалов в учете.
3. Документальное оформление движения производственных запасов.
4. Учет производственных запасов на складе.
5. Синтетический учет материальных ценностей.
6. Порядок учета неотфактурованных поставок и материалов в пути.
7. Инвентаризация материалов.

#### **1. Материально-производственные запасы и задачи их учета**

Порядок учета материальных оборотных средств регламентируется Законом «О бухгалтерском учете», «Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ», ПБУ «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом МФ РФ от 9 июня 2001 г № 44н.

Под материально-производственными запасами понимают следующие активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

- предназначенные для продажи;

- используемые для управленческих нужд организации.

Данный вид экономических ресурсов неоднороден по составу.

Часть МПЗ, предназначенная для продажи (конечный цикл производственного цикла) является готовой продукцией. Учет таких ценностей ведется на счете 43 «Готовая продукция».

Активы, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи являются товарами. Их учитывают на счете 41 «Товары».

Активы, используемые в производственных или управленческих целях (для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг), принято называть производственными запасами. Учет этих ресурсов ведется на счете 10 «Материалы».

Производственные запасы, являясь предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

В зависимости от роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы:

- сырье и основные материалы;

- вспомогательные материалы;

- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;

- строительные материалы;

- возвратные и иные отходы производства;

- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование и специальная одежда.

**Сырье и основные материалы** являются предметами труда, из которых изготавливают продукцию. Они образуют ее вещественную основу. Сырьем называют продукцию добывающей промышленности и сельского хозяйства (руды, уголь, нефть, зерно, молоко, хлопок и т.п.), а материалами – продукцию перерабатывающей промышленности (сталь, мука, ткань и т.п.).

**Вспомогательные материалы** – это предметы труда, используемые для воздействия на сырье и основные материалы с целью придания готовой продукции определенных потребительских свойств. К этой же группе относят материалы, предназначенные для поддержания в исправном состоянии средств труда.

**Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия** – предметы труда, прошедшие обработку на других предприятиях и используемые при изготовлении готовой продукции (шины в автомобилестроении, платы для производства компьютеров).

**Конструкции и детали** – предметы труда, используемые при проведении строительных работ, изготовленные в других организациях или на собственных вспомогательных производствах и потребляемые в производстве без дополнительной обработки (лестничные пролеты и т.п.)

**Строительные материалы** – это предметы труда, используемые в процессе строительных и ремонтных работ (кирпич, цемент, гвозди и т.п.).

**Возвратные отходы** представляют собой остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе осуществления технологических операций и частично утратившие свои потребительские свойства или изменившие их на другие (стружка, опилки).

**Топливо** – это материалы, используемые для эксплуатации транспортных средств, технологических и хозяйственных нужд (бензин, уголь и т.п.).

**Тара и тарные материалы** – предметы, используемые для упаковки, транспортировки и хранения материалов, готовой продукции и товаров.

**Запасные части** предназначены для ремонта и замены износившихся деталей и агрегатов, машин и оборудования.

**Инвентарь и хозяйственные принадлежности** – это предметы, используемые, как правило, в виде средств труда для хозяйственных и управленческих нужд.

Классификация запасов по их роли в производственном процессе используют в качестве основы построения синтетического и аналитического учета.

Основные задачи учета производственных запасов:

- правильное и своевременное документальное оформление всех операций по движению материальных ценностей;
- контроль за поступлением и заготовлением материальных ценностей;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях обработки;
- систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их продаж;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов.

В целях обеспечения действенного контроля за сохранностью материальных ценностей немаловажное значение имеет организация складского и весоизмерительного хозяйства.

## **2. Оценка материалов в учете**

Для правильной организации учета материально-производственных запасов на предприятиях разрабатывается номенклатура — ценник. Номенклатура — систематизированный перечень наименований материалов, запасных частей, топлива и других, используемых на данном предприятии.

Каждому наименованию материалов присваивают числовое обозначение — номенклатурный номер.

В номенклатуре-ценнике указываются учетная цена и единица измерения материалов.

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающей в себя суммы фактических затрат, связанных с их приобретением и доставкой (ТЗР).

ТЗР – это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовки и доставки материалов в организацию. В состав ТЗР входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;

- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых заготовкой, доставкой в организацию материалов; приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов; работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах закупки материалов, а также отчисления органам социального страхования и обеспечения от заработной платы указанных работников. Если перечисленные работники занимаются не только заготовкой, приемкой, хранением и отпуском материалов, но и ценностей, относящихся к внеоборотным активам, готовой продукции и т.п., то затраты следует учитывать в составе общехозяйственных расходов;

- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;

- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;

- плата за хранение материалов в местах приобретения. На железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути в пределах норм естественной убыли и др.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой себестоимости (платежные документы поставщиков материалов, за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы).

Движение материалов происходит на предприятии ежедневно, и документы на приход и расход должны оформляться своевременно. Большинство предприятий ведут текущий учет по твердым учетным ценам. Ими могут быть плановые либо средние покупные цены.

В случае использования в текущем учете покупных (договорных) цен по окончании месяца рассчитывают суммы и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактической себестоимости.

При использовании плановых цен ежемесячно рассчитывают суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от плановой.

Предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год может предусмотреть один из следующих методов оценки материалов, списываемых на производство:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней (средневзвешенной) себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей стоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в отчетном месяце.

Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным

для отечественного учета.

При методе ФИФО производственные запасы списываются на производство последовательно в порядке их поставок на предприятие по принципу: «первая партия на приход — первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем второй и т. д.

Преимущество метода в том, что он позволяет получать в остатке суммы материальных ценностей по ценам последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспортно-заготовительных расходов, представляющую собой разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Основанием для расчетов служат данные ведомости № 10 «Движение товарно-материальных ценностей».

Суммы транспортно-заготовительных расходов распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процент транспортно-заготовительных расходов, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

Процент транспортно-заготовительных расходов определяют по формуле:

$$\% \text{ ТЗР} = \frac{\text{Сумма ТЗР на начало месяца} + \text{Сумма ТЗР по поступившим материалам за месяц}}{\text{Стоимость материалов по учетной цене на начало месяца} + \text{Стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене}} \times 100\%$$

Транспортно-заготовительные работы учитывают на том же счете, что и материалы (счет 10), на отдельном субсчете (например, 10/ТЗР).

Суммы транспортно-заготовительных расходов на выбывшие, израсходованные ценности списываются на те же счета, что и из-

расходованные ценности по учетным ценам в корреспонденции: Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 10/ТЗР.

Если предприятие использует для учета операций по заготовлению материалов счет 15, то сумма транспортно-заготовительных расходов учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Суммы транспортно-заготовительных расходов (отклонений), накопленные в дебете счета 16, списываются в установленном порядке в дебет производственных счетов:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 16.

### **3. Документальное оформление движения производственных запасов**

Производственные запасы материалов пополняются за счет их поставок предприятиями-поставщиками или прочими организациями на основе договоров.

Предприятия-поставщики одновременно с отгрузкой высылают покупателю расчетные документы (платежное требование, счет-фактуру), товарно-транспортную накладную, квитанцию к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы поступают в отдел маркетинга предприятия. Там проверяют правильность их заполнения, соответствие их договорам, регистрируют в журнале учета поступающих грузов (ф. № М-1), акцептуют их, т. е. дают согласие на оплату.

После регистрации платежные документы получают внутренний номер и передаются в бухгалтерию для оплаты, а квитанции и товарно-транспортные накладные передаются экспедитору для получения и доставки материалов.

С этого момента у бухгалтерии предприятия возникают расчеты с поставщиками. По мере поступления груза на склад выписывается приходный ордер, затем при реестре сдается в бухгалтерию, где таксируется и прикладывается к платежному документу. По мере оплаты банком этого

документа бухгалтерия получает выписку с расчетного счета о списании денежных средств в пользу предприятия-поставщика.

При обнаружении признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, экспедитор при приемке груза в транспортной организации может потребовать проверку груза. В случае обнаружения недостачи мест, повреждения тары составляют коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензии к транспортной организации или поставщику.

Для учета движения материалов используется типовая документация.

Поступление материалов на склад оформляют следующими документами:

- приходный ордер (ф. М-4);
- акт о приемке материалов (ф. М-7).

При поступлении материалов от поставщиков заведующий складом проверяет соответствие их фактического количества данным документов поставщика и, если расхождений нет, выписывает «приходный ордер» на все количество поступившего груза в одном экземпляре в день поступления материалов.

Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом МФ РФ от 28.12.2001 № 119н, допускается упрощенная процедура документального оформления поступивших материалов, в соответствии с которой приходного ордера не оформляют, на накладной поставщика ставят специальный штамп с реквизитами приходного ордера.

Акт о приемке материалов применяется для оформления поступивших материальных ценностей без платежных документов (неотфактурованные поставки) и в случае расхождений (количественных и качественных) с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт составляется комиссией с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации.

Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию предприятия как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета суммы недостачи или излишков; второй передается в отдел маркетинга для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют «товарно-транспортную накладную», которую выписывает грузоотправитель в четырех экземплярах:

- первый служит основанием для списания материалов у грузоотправителя;
- второй — для оприходования материала получателем;
- третий — для расчетов с автотранспортной организацией;
- четвертый — для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступившего груза с данными накладной. При наличии расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад отходов производства, а также внутреннее перемещение оформляют требованием-накладной (ф. М-11), которую выписывают в двух экземплярах цехи-сдатчики.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходят на основании акта об оприходовании материальных ценностей., полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (Ф. М-35)

Подотчетные лица приобретают материалы на предприятиях торговли, у других предприятий и кооперативов, у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный и кассовый чеки, акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования, количества

материалов и цены, а также данных паспорта продавца. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Расход материала со склада на производственные и хозяйственные нужды оформляют следующими документами:

- лимитно-заборной картой (ф. М-8);
- требованием-накладной на отпуск материалов (ф. М-11);
- накладной на отпуск материалов на сторону (ф. М-15).

Лимитно-заборная карта выписывается отделом маркетинга на один или несколько видов материалов, относящихся к определенному производственному заказу, в двух экземплярах. Один экземпляр передают на склад, другой в цех — получателю. Кладовщик записывает количество отпущенного материала в обеих картах, и сразу определяется остаток лимита. Расчет потребности необходимых видов материала для выполнения программы осуществляет планово-производственный отдел.

Лимитно-заборные карты используют при постоянном, систематическом отпуске материалов.

Для оформления однократного отпуска материалов на хозяйственные нужды используют требования-накладные на отпуск материалов. Их выписывают в двух экземплярах, один передается цеху-получателю, другой — складу.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляют накладной на отпуск материалов на сторону. Ее выписывает отдел сбыта в двух экземплярах на основании договоров. Один экземпляр остается на складе, другой передается получателю. При перевозке материалов автотранспортом выписывается товарно-транспортная накладная.

#### **4. Учет производственных запасов на складе**

Порядок учета материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии зависит от метода их учета.

Существуют следующие методы учета производственных запасов:

- количественно-суммовой;

- с помощью отчетов материально ответственных лиц;
- оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский. Он предполагает ведение на складах только количественно-сортового учета движения материалов и осуществляется в карточках учета материалов (ф. М-17). Карточки открывает бухгалтерия на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом.

По мере поступления на склад материалов кладовщик выписывает приходный ордер и регистрирует его в карточке учета материалов в графе «Приход».

На основании расходных документов (лимитно-заборных карт, требований) в карточке регистрируется расход материала.

В карточке после каждой записи выводится остаток.

Кладовщик в установленные графиком сроки сдает в бухгалтерию первичные документы и составляет реестры сдачи документов на приход и расход материалов (ф. М-13) с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся.

По состоянию на первое число каждого месяца материально ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в ведомость учета остатков материалов (ф. М-14).

Эта ведомость открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Хранится она в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца.

Работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на карточках.

Основные принципы оперативно-бухгалтерского метода следующие:

- оперативность и бухгалтерская достоверность количественного учета на складе при помощи карточек учета материалов, которые ведутся

материально ответственными лицами;

- систематический контроль работниками бухгалтерии непосредственно на складе за правильным и своевременным документированием операций по движению материалов и ведением складского учета материалов; предоставление бухгалтерам права проверки соответствия фактических остатков материалов данным текущего складского учета;

- осуществление бухгалтерией учета движения материалов только в денежном выражении по учетным ценам и по фактической себестоимости в разрезе групп материалов и мест их хранения, а при наличии вычислительной установки — также в разрезе номенклатурных номеров;

- систематическое подтверждение (взаимосверка) данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным складского (количественного) учета, оцененных по принятым учетным ценам, с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

При небольшой номенклатуре материалов и незначительных оборотах разрешается вместо карточек (книг) складского учета вести месячные материальные отчеты. В них отражаются данные: остаток материалов на начало месяца, приход и расход за месяц и остаток на конец месяца.

С применением компьютерных технологий трудоемкость работ снижается, сведения об остатках материалов передаются в автоматизированном режиме с рабочего места оператора склада на рабочие места бухгалтеров.

### **5. Синтетический учет материальных ценностей**

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведут на счете 10 «Материалы». Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Остатки материальных ценностей и их приход записывают по дебету счета 10, расход и отпуск — по кредиту счета в суммах фактической себестоимости.

В дебет счета 10 относят все затраты по их приобретению (покупная стоимость материалов, наценки снабженческих организаций, транспортные

услуги, таможенные пошлины и др.) с кредита счетов по учету расчетов.

Поступление материалов на предприятие может происходить по различным причинам и отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

- приобретены у поставщиков:

Дт 10 Кт 60 — на покупную стоимость,

Дт 19 Кт 60 — на сумму НДС;

- от учредителей в счет вклада в уставный капитал:

Дт 10 Кт 75/1 — на согласованную стоимость;

- безвозмездно от других организаций:

Дт 10 Кт 98, субсчет «Безвозмездное поступление» — на рыночную стоимость;

- отходы от брака:

Дт 10 Кт 28;

- отходы от ликвидации основных средств:

Дт 10 Кт 91-1.

Отпуск материалов со склада производится на различные цели и отражается следующими проводками:

- на изготовление продукции:

Дт 20,23 Кт 10;

- на строительство объектов основных средств:

Дт 08 Кт 10;

- на ремонт основных средств:

Дт 25,26 Кт 10;

- продажа на сторону.

Учет продажи материалов ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Счет активно-пассивный, сальдо не имеет, операционно-результативный. По дебету счета 91 отражается:

- фактическая себестоимость реализованных материалов:

Дт 91-2 Кт 10;

- сумма НДС, начисленная на реализованные материалы:

Дт 91-2 Кт 68;

- расходы по продаже материалов:

Дт 91-2 Кт 70, 69, 76. По кредиту отражается:

- выручка от продажи по отпускным ценам, включая НДС:

Дт 51, 62 Кт 91-1.

Сопоставлением оборотов на счете 91 определяют финансовый результат от продажи.

Если оборот дебетовый больше оборота кредитового (сальдо дебетовое) — получим убыток и его списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Дт 99 Кт 91-9.

Если оборот дебетовый меньше оборота кредитового (сальдо кредитовое) — получим прибыль и ее списывают проводкой:

Дт 91-9 Кт 99.

Счет 10 имеет 11 субсчетов:

10-1 «Сырье и материалы»,

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»,

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».

В новой редакции Плана счетов (от 7 мая 2003 г. приказ №38н Минфина РФ) оприходование спецодежды и спецоснастки в учете отражается проводкой:

Дт 10 субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»

Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дт 19 Кт 60 — учтен НДС.

При передаче указанных ценностей в эксплуатацию делают в учете запись:

Дт 10-11 Кт 10-10.

Дт 20 Кт 10-11.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 отдельные субсчета для учета семян, кормов, ядохимикатов, минеральных удобрений.

Фактическую себестоимость израсходованных материалов записывают в журналах-ордерах 10, 10/1 в корреспонденции: Дт 20, 23, 25, 26, 08, 91, 90 Кт 10.

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В этом случае все затраты, связанные с приобретением материалов, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков записывают по дебету счета 15 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.:

Дт 15 Кт 60, 76, 71.

Оприходование материалов, фактически поступивших на склад, отражается записью: Дт 10 Кт 15 по учетным ценам.

Разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Дт 16 Кт 15.

Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материалов в пути.

Использовать счет 15 для учета заготовительных операций или вести его сразу на счете 10 «Материалы» — решает само предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год.

## **6. Порядок учета неотфактурованных поставок и материалов в пути**

**Неотфактурованными** считаются поставки, по которым материальные ценности поступили на предприятие без платежного документа. На складе приходят их, выписывая приемный акт, который при реестре поступает в бухгалтерию. Здесь материалы по акту расцениваются по учетным ценам, записываются в журнал-ордер № 6 как ценности, поступившие на склад, в этой же сумме относятся на группу материалов и в акцепт. Неотфактурованные поставки регистрируются в журнале-ордере № 6 в конце месяца (в графе Б «Номер счета» ставится буква Н), когда возможность получения платежного документа в данном месяце отпала. Оплате в отчетном месяце они не подлежат, так как основанием для оплаты банком являются платежные документы, которые отсутствуют. По мере поступления платежных документов на эту поставку в следующем месяце они акцептуются предприятием, оплачиваются банком и регистрируются бухгалтерией в журнале-ордере № 6 в свободной строке по группе материалов и в графе «акцепт» в сумме платежного требования, а по строке сальдо (незаконченных расчетов) ранее записанная сумма по учетным ценам сторнируется тоже по группе и в графе «акцепт». Расчеты с поставщиком таким образом по этой поставке будут закончены.

### *Пример*

В марте была неотфактурованная поставка в сумме 12 000 руб. + 18% НДС. В апреле был предъявлен счет на оплату в сумме 14 160 руб. (включая НДС).

В марте будет сделана запись: Дт 10 Кт 60 — 12 000 руб.

В апреле: Дт 10 Кт 60 — (12 000) руб. (сторно)

Дт 10 Кт 60 — 12 000 руб. Дт 19 Кт 60 — 2 160 руб.

**Материалами в пути** называются такие поставки, по которым предприятие акцептовало платежные документы, а материалы на склад по ним еще не поступили. К учету принимаются акцептованные платежные документы независимо от того, оплачены они банком или не оплачены.

В журнале-ордере № 6 платежные документы регистрируются в течение месяца в графе «За неприбывший груз» и в графе «акцепт». По окончании месяца предприятие обязано принять эти ценности на баланс, т. е. записать по принадлежности к группе материалов (условно оприходовать), но на начало следующего месяца расчеты по этим поставкам не будут закончены. При поступлении ценностей бухгалтерия получит приходные ордера складов, оприходует их на склад и на группу (без акцепта, так как он уже был дан в момент поступления платежных требований, и может быть, эти счета уже и оплачены) по строке регистрации этого счета в не законченных на начало месяца расчетах. При закрытии журнала-ордера № 6, по окончании месяца, эта поставка по группе материалов будет сторнирована как оприходованная дважды.

При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом (ф. № М-7). Излишки приходуются по акту и расцениваются по учетным ценам предприятия или по договорным (отпускным ценам), затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой как неотфактурованная поставка — отдел снабжения сообщает поставщику об излишках и просит выставить платежное требование. В случае выявления недостач бухгалтерия рассчитывает их фактическую себестоимость и предъявляет претензию к поставщику. Сумма железнодорожного тарифа при этом распределяется пропорционально массе груза, а суммы наценок, скидок — пропорционально стоимости груза.

#### *Пример*

В марте материалы в пути составили 8 000 руб. (без учета НДС). В

апреле они поступили в количестве, превышающем указанную в счете сумму на 1 500 руб. (без учета НДС).

Записи в марте: Дт 10 Кт 60 — 8 000 руб. В апреле сторнировочная запись:

1) Дт 10 Кт 60 — 8 000 руб.

Приходят фактическое поступление проводками:

2) Дт 10 Кт 60 — 9 500 руб. Дт 19 Кт 60—1 710 руб.

## **7. Инвентаризация материалов**

Положение о бухгалтерском учете и отчетности обязывает предприятия проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей:

- не менее одного раза в год по состоянию на 1 октября отчетного года с целью объективного отражения состояния этих средств в годовом отчете;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления и порчи имущества;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Основная цель инвентаризации — выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуральном и стоимостном выражении.

Инвентаризация материалов осуществляется инвентаризационной комиссией, состоящей из компетентных лиц, назначаемой приказом руководителя предприятия при обязательном участии материально-ответственного лица.

Складские операции в момент инвентаризации не производятся.

Заведующий складом дает расписку в том, что все документы склада записаны в карточку учета материалов и сданы в бухгалтерию предприятия.

При проведении инвентаризации комиссия в присутствии материально-ответственных лиц осуществляет подсчет, взвешивание каждого вида материалов и полученные результаты записывает в инвентаризационную опись.

Опись подписывают члены комиссии и материально-ответственное

лицо.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительной ведомости, в которой фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов и определяет порядок регулирования разниц и возмещения потерь.

Независимо от причин возникновения все недостатки производственных запасов по фактической себестоимости списывают с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:  
Дт 94 Кт 10.

Недостачи материалов в пределах норм естественной убыли списывают на издержки производства или обращения:

Дт 20, 26, 44 Кт 94.

Недостачи сверх норм естественной убыли, потери от порчи, а также похищенные ценности списывают на счета виновных лиц:

Дт 73-2 Кт 94.

Стоимость недостающих ценностей, взыскиваемых с виновных лиц, определяют исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба. Сведения о рыночных ценах можно получить в органах ценообразования или органах государственной статистики.

Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по рыночным ценам, подлежащая взысканию, списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»:

Дт 73/2 Кт 98/4. По мере погашения задолженности, учтенной на счете 73-2, соответствующая сумма разницы списывается со счета 98 на счет 91, субсчет «Прочие доходы»: Дт 98-4 Кт 91-1.

Некомпенсируемые потери материальных ценностей от стихийных бедствий

относятся на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации:

Дт 91-2 Кт 10.

Когда конкретные виновники не установлены, недостачи относят в состав прочих расходов:

Дт 91-2 Кт 94.

Ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию с отнесением суммы на доходы организации и отражаются проводкой:

Дт 10 Кт 91-1.

## УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

- 1 Общие положения об оплате труда.
- 2 Задачи учета труда и заработной платы.
- 3 Учет личного состава и использования рабочего времени
- 4 Формы и системы оплаты труда
- 5 Доплаты и надбавки
- 6 Документальное оформление и расчет заработной платы за неотработанное время и пособий по временной нетрудоспособности
- 7 Удержания из заработной платы
- 8 Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им заработной платы
- 9 Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда

### 1 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ОБ ОПЛАТЕ ТРУДА

Заработная плата является одним из основных источников дохода работников. Заработная плата, с одной стороны, — это основа воспроизводства рабочей силы, с другой стороны — один из самых важных элементов затрат.

Организация заработной платы определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами: тарифной системой; нормированием труда; формами оплаты труда.

Тарифная система — основа организации заработной платы рабочих и служащих, позволяет качественно оценить труд. Тарифная система состоит из следующих элементов:

- а) тарифная ставка — определяет размер оплаты труда в час или за день;
- б) тарифная сетка — показывает соотношение в оплате труда между рабочими различной квалификации;
- в) тарифно-квалификационные справочники, с помощью которых можно определить разряд работы и разряд рабочего в соответствии с тарифной сеткой.

Нормирование труда предусматривает установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия или выполнение заданного объема работы в определенных условиях. Используются два показателя: норма выработки и норма времени.

Норма выработки устанавливает количество натуральных единиц продукции, которое должно быть изготовлено за единицу времени.

Норма времени — предусматривает время, необходимое для выполнения работы.

Формы оплаты труда определяют порядок расчета заработной платы. В настоящее время выделяются формы оплаты труда:

Повременная — оплата труда за отработанное время (разновидности — простая повременная и повременно-премиальная).

2. Сдельная — оплата труда по расценкам за норму или единицу продукции (разновидности — прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенная сдельная).

3. Аккордная — оплата труда за полный технологический процесс или за количество полученной продукции.

При любой форме существуют следующие виды оплаты труда, составляющие фонд заработной платы.

1. Основная заработная плата — за отработанное время в денежной и натуральной формах.
2. Дополнительная заработная плата — за неотработанное время, это — выплаты, предусмотренные законодательством о труде: за время отпуска, при выполнении общественных обязанностей, льготные часы подростков и др.
3. Стимулирующие доплаты и надбавки — за профессиональное мастерство, за выслугу лет и др.
4. Компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, — за сверхурочную работу, за вредность и др.
5. Премии и единовременные поощрительные выплаты, кроме выплат за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия.
6. Выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер.

Не входят в фонд заработной платы следующие выплаты:

- Выплаты социального характера за счет предприятия, например, надбавки к пенсиям уходящим на пенсию ветеранам, премии за счет чистой прибыли и др., выплаты за счет государственных и негосударственных внебюджетных фондов, например, пособия по временной нетрудоспособности; прочие выплаты, например доходы по акциям.

Минимальный размер оплаты труда работников предприятий всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством.

## 2 ЗАДАЧИ УЧЕТА ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Важнейшими задачами учета труда и заработной платы являются:

- в установленные сроки производить расчеты с персоналом предприятия по оплате труда (начисление зарплаты и прочих выплат, сумм к удержанию и выдаче на руки);

- своевременно и правильно относить в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и отчислений органам социального страхования;

- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для составления необходимой отчетности.

Организация оплаты труда на предприятиях определяется действующими формами оплаты труда (повременной и сдельной), а также законодательством о труде.

Согласно действующему законодательству, предприятия пользуются полной самостоятельностью в выборе форм оплаты труда работников. При этом повременная оплата предполагает оплату труда по установленным окладам, сдельная — в зависимости от расценок и выполненных работ.

В делопроизводстве предприятия должны быть нормативные документы, регулирующие порядок начисления заработной платы:

- штатное расписание,
- расценки и нормы,
- договора подряда (на выполнение разовых работ),
- другие трудовые договоры (контракт, авторские и пр.),
- приказы и распоряжения (на выплату премий, доплат, материальной помощи).

### 3 УЧЕТ ЛИЧНОГО СОСТАВА И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденных постановлением Госкомстата РФ № 71а от 30 октября 1997 г.:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. №Т-1);
  - личная карточка (ф. № Т-2) — заполняется на каждого работника организации в одном экземпляре;
  - приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. № Т-5);
  - приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6);
  - приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (ф. № Т-8)
- составляется в двух экземплярах в отделе кадров и подписывается руководителем подразделения организации и ее руководителем. В приказе указывают причину и основание увольнения;

- табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12); табель учета использования рабочего времени (ф. №Т-13).

Бухгалтерия открывает и ведет по каждому табельному номеру, т. е. на каждого работающего, еще лицевой счет по форме № Т-54. Это основной документ аналитического характера, в котором за каждый месяц в отдельности регистрируются все сведения о суммах начисленной заработной

платы по ее видам, поощрений, компенсаций, удержаний и вычетов и суммах к выдаче на руки (задолженность за организацией). Фактически в лицевом счете создается база для заполнения расчетной ведомости по строке с фамилией и табельным номером данного лица.

Учет использования рабочего времени ведется в табелях учета использования рабочего времени. Табели открываются по организации в целом (небольшие предприятия) или по ее структурным подразделениям и категориям работающих. Они необходимы не только для учета использования рабочего времени всех категорий работающих, но и для контроля за соблюдением персоналом установленного режима рабочего времени, расчетов с ним по заработной плате и получения данных об отработанном времени.

Табель составляется табельщиком, или мастером, или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванс) и для расчета заработной платы за месяц. Учет явок на работу и использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации, т. е. отметки всех явившихся, неявившихся, опозданий и т. п., или путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. д.). На титульном листе табеля даны условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Количество дней и часов указывается с одним десятичным знаком. При ручной обработке учетных данных пользуются буквенным или цифровым кодом, а при механизированной — цифровым.

Табели составляются в одном экземпляре и после соответствующего оформления передаются в бухгалтерию. Отметки в таблице о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей и т. п.).

Заработная плата начисляется в лицевом счете, в расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости. Лицевой счет рекомендуется применять в любых организациях для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды.

#### 4 ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

Организация самостоятельно разрабатывает и утверждает формы и системы оплаты труда — тарифные ставки и оклады.

Под формой понимают объект учета труда, подлежащий оплате: время или количество выполненной работы. Отсюда и две формы оплаты труда: повременная и сдельная. Каждая из них подразделяется на ряд систем с целью обеспечения заинтересованности сторон в более высоком количестве выработки и качестве работ с одной стороны и в более высокой оплате труда — с другой. Так, повременная форма оплаты труда может состоять из простой повременной и повременно-премиальной, а сдельная — из прямой

сдельной, сдельно-премиальной, аккордной, косвенно-сдельной и др.

## НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТКА ПРИ ПОВРЕМЕННОЙ ОПЛАТЕ ТРУДА

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную. В первом случае в основу расчета повременной заработной платы берутся затраченное время и тарифная ставка рабочего. Заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени.

В повременно-премиальную систему входит не только оплата времени, но и количество работы, в связи с чем работникам начисляются премии.

Повременная оплата труда распространяется на все категории работающих. Так, значительная часть труда рабочих в промышленности оплачивается по повременной форме, и для расчета их заработка достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Основным документом при этом является табель учета использования рабочего времени. Сумма заработка рабочего-повременщика определяется как произведение тарифной ставки на отработанные рабочим часы.

### Пример

Рабочий-повременщик IV разряда отработал в сентябре (согласно табелю) 148 ч. Часовая тарифная ставка рабочего по этому разряду 42 руб. Его заработок за месяц составит 6216 руб.

Простая повременная система оплаты труда дает возможность учесть качество труда, квалификацию рабочего, но недостаточно обеспечивает связь между конечными результатами труда данного работника и его заработной платой.

Поэтому в промышленности широко распространена повременно-премиальная система оплаты труда, при которой учитывается количество и качество труда, усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность рабочих в результатах труда, так как премирование производится за экономию времени, сокращение и ликвидацию простоев, экономию материалов. Размеры премий и показатели премирования определяются Положением о премировании, разрабатываемым предприятием.

### Пример

Согласно табелю использования рабочего времени, за март экономист производственного отдела Карпова Т. И. (оклад — 3000 руб.) отработала 20 дней и брала 3 дня отпуска за свой счет.

Нормировщик Селина М. С. (оклад — 2000 руб.) отработала 23 дня. Повременная заработная плата упомянутых служащих составила:

Карпова Т. И. — 2608 руб. 70 коп. (3 000 руб. : 23 дня x 20 дней);

Селина М.С. — 2 000 руб. (2000 руб. : 23 дня x 23 дня).

По результатам работы за март работники производственного отдела премируются в размере 15 % от фактического заработка:

1) Карпова Т. И. — 391 руб. 31 коп. (2608 руб. 70 коп. x 15% : 100 %);

2) Селина М. С. — 300 руб. (2000 руб. x 15 % : 100%).  
Отсюда сумма повременно-премиального заработка служащих за март составит:

Карпова Т. И. — 2608 руб. 70 коп. + 391 руб. 31 коп. = 3000 р. 01 к.

Селина М.С. — 2000 руб. + 300 руб. = 2300 руб.

## ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА ВЫРАБОТКИ И НАЧИСЛЕНИЕ СДЕЛЬНОЙ ОПЛАТЫ ТРУДА

Учет выработки при сдельной форме оплаты труда применяют, если можно измерить и подсчитать объем выполненных работ каждым работником в натуральном измерении и установить на работы плановые нормированные задания (в натуральном выражении) в единицу времени.

В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда, способа контроля качества продукции применяются следующие формы первичных учетных документов:

- наряд на сдельную работу — типовая форма № Т-40;
- маршрутный лист — типовая форма № Т-23;
- рапорт о выработке — типовая форма № Т-22 и др.

По окончании работы отделом технического контроля (ОТК) представляется фактическое количество выработанной, принятой годной продукции и брака.

В единичных производствах, изготавливающих индивидуальную продукцию (неповторяющуюся), основным документом на сдельную работу является наряд

Наряд может быть индивидуальным, если работа выполняется одним рабочим, а если работа выполняется бригадой, — то бригадным (коллективным). В этом случае наряд на оборотной стороне содержит дополнительные данные о составе бригады, отработанном ею времени, объеме выполненных работ, квалификации членов бригады.

В серийных производствах, где по одному технологическому процессу изготавливается одновременно серия (группа) однородных изделий, для учета выработки и заработной платы применяются маршрутные листы (карты).

На предприятиях с массовым характером производства рабочие обычно выполняют однородные технологические операции, которые за ними закреплены. В этих случаях учет выработки и заработной платы ведут в накопительных ведомостях за смену или месяц.

При сдельно-прогрессивной оплате труда начисление заработной платы производится за запланированное количество продукции по прямой сдельной расценке, а за продукцию сверх нормы — по прогрессивно нарастающим расценкам.

Пример

Рабочий-сдельщик VI разряда выполнил норму выработки на 111%.

Его заработок по основным сдельным расценкам за отчетный месяц составил 3000 руб. Согласно действующему на предприятии положению о премировании рабочих установлено: за каждый процент перевыполнения нормы выработки в пределах от 1 до 5% включительно начисляется премия в размере 2%; за каждый процент перевыполнения нормы выработки от 6 до 12% начисляется премия в размере 3% и т. д.

Таким образом, размер премии составит  $28\% (2\% \cdot 5\%) + (3\% \cdot 6\%)$ .

Сумма премии = 840 руб.  $(3000 \text{ руб.} \cdot 28\% : 100\%)$ . Сдельно-премиальный заработок составит 3840 руб.  $(3000 \text{ руб.} + 840 \text{ руб.})$ .

При косвенно-сдельной оплате труда размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он оказывает косвенное влияние. Косвенно-сдельная расценка определяется путем умножения тарифной ставки (оклада) на количество фактически изготовленной и сданной продукции и деления на количество запланированной к выпуску продукции.

Пример

Повременная заработная плата наладчика V разряда при третьей категории сложности работ составляет за месяц 7520 руб.  $(47 \text{ руб.} \cdot 160 \text{ ч})$ . Он обслуживает 2-й участок цеха № 1 с планом выпуска продукции в текущем месяце, составляющем 1000 единиц. Фактически изготовлено и сдано 1300 единиц.

Повременная заработная плата наладчика увеличится на коэффициент перевыполнения плана и составит 9776 руб.  $(7520 \cdot 1300 \text{ единиц} : 1000 \text{ единиц})$ .

Аккордная система оплаты труда применяется при выполнении ремонтных и прочих работ, когда бригада состоит из рабочих различных специальностей (слесари, токари, наладчики и др.), т. е. это комплексная бригада. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ. Выполненные работы принимает ОТК или мастер. Бухгалтерия распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с количеством отработанных часов каждым из них и их разрядами. Премирование в этом случае производится за сокращение времени выполненной работы при соблюдении качества. Аккордная оплата труда должна вводиться для отдельных групп рабочих в целях создания материальной заинтересованности в дальнейшем повышении производительности труда и сокращении срока выполнения работ. Оформляется аккордная работа нарядом. По заявлению членов бригады аккордный заработок может быть распределен между ними равномерно.

Пример

Бригада из трех человек выполнила работу по ликвидации результатов аварии за три рабочих дня вместо пяти. Заработок рабочих за все виды работ (аккордно) составил 1200 руб. По согласованию сторон распределение

заработка производится пропорционально количеству отработанного времени, без учета квалификации и разрядов рабочих по тарификации:

Семенов В. В. — V разряд, отработал 24 ч.

Бураков Ф. С. — V разряд, отработал 15 ч.

Волков А. А. — IV разряд, отработал 20 ч.

Итого — 59 ч.

Размер заработной платы за час работы — 20,339 руб. (1200 руб. : 59 ч).

Начислено:

Семенов В. В. — 488 руб. 14 коп. (20,339 руб. x 24 ч.) Бураков Ф. С. — 305 руб. 08 коп. (20,339 руб. x 15 ч.) Волков А. А. — 406 руб. 78 коп. (20,339 руб. x 20 ч.).

Итого — 1200 руб. 00 коп.

## 5 ДОПЛАТЫ И НАДБАВКИ

Действующее трудовое законодательство Российской Федерации ограничивает максимальную продолжительность рабочего времени, которое устанавливает работодатель. Для работников обычно устанавливается 40-часовая рабочая неделя. Однако могут возникнуть чрезвычайные обстоятельства, в связи с которыми работник должен будет работать во внеурочное или ночное время.

**Работа в сверхурочное время.** Согласно ст. 91 Трудового кодекса РФ, продолжительность ежедневной работы определяется правилами внутреннего трудового распорядка или графиками сменности и не может превышать 40 ч в неделю.

Если работник превышает установленную для него продолжительность рабочего времени, то это превышение является сверхурочными работами.

К сверхурочным работам не допускаются:

- беременные женщины и женщины;

- работники моложе 18 лет;

- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Следует учитывать положение ст. 99 ТК РФ, согласно которой сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

Оплата сверхурочных работ производится за первые 2 ч не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Пример 1

В сентябре работник предприятия, имеющий 5-дневную рабочую неделю с продолжительностью рабочего дня 8 ч, отработал в один из рабочих дней сверхурочно 4 ч. Зарплата работника определяется исходя из установленной часовой тарифной ставки в размере 10 руб. 38 коп. Продолжительность нормального рабочего времени в сентябре 2008г. составила 168 ч, которые работник полностью отработал.

Первые два часа сверхурочной работы оплачиваются работнику не менее чем в полуторном размере:

$10 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \times 2 \text{ ч } 1 \times,5 = 31 \text{ руб. } 14 \text{ коп.}$

Остальные два часа сверхурочной работы оплачиваются работнику в двукратном размере:

$10 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \times 2 \text{ ч} \times 2 = 41 \text{ руб. } 52 \text{ коп.}$

Заработная плата работника за сентябрь 2006 г. составила:

$10 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \times 168 \text{ ч} = 1 \text{ 743 руб. } 84 \text{ коп.,}$

а с учетом 4 ч сверхурочных

1816 руб. 50 коп. (1743,84 + 31,14 + 41,52).

**Работа в праздничные дни.** Согласно ст. 113 Трудового кодекса РФ в праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (например, непрерывно действующее предприятие). Также в праздничные дни разрешаются работы по обслуживанию населения и неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Работа в праздничный день оплачивается в следующих размерах:

- сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным ставкам, — в размере не менее двойной часовой или дневной ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Работодатель может заменить повышенную оплату сотруднику за работу в праздничный день другим днем отдыха, но только по желанию сотрудника.

Пример 2

В связи с производственной необходимостью работник отработал 12 июня 5 ч сверх нормы рабочего времени.

Норма рабочего времени в июне составила 168 ч (21 дн.  $\times$  8 ч), которые работник полностью отработал. Месячный оклад установлен работнику в размере 7000 руб.

Часовая тарифная ставка работника составила 42 руб.

Оплата 5 ч работы в праздничный день производится работнику в двойном размере:

$42 \text{ руб.} \times 5 \text{ ч} \times 2 = 420 \text{ руб.}$

Заработная плата работника в июне составила: 7000 руб. + 420 руб. = 7420 руб.

**Работа в выходные дни.** Согласно ст. 113 Трудового кодекса РФ, работа в выходные дни запрещается. Работникам положено два выходных дня в неделю при 5-дневной рабочей неделе, а при 6-дневной рабочей неделе — один выходной день. Общим выходным днем является воскресенье.

По согласованию сторон трудового договора за работу в выходной

день сотруднику предоставляется либо другой день отдыха, либо денежная компенсация, которая выплачивается в том же порядке, что и компенсация за работу в праздничные дни.

**Работа в ночное время.** В соответствии со ст. 96 Трудового кодекса РФ ночным считается время с 10 ч вечера до 6 ч утра. При работе в это время продолжительность работы (смены) сокращается на один час. Данное положение не распространяется на работников, для которых уже предусмотрено сокращение рабочего времени.

К работе в ночное время не допускаются:

- беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет;

- работники моложе 18 лет;

- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, если такая работа не запрещена им медицинскими рекомендациями.

Каждый час работы в ночной период должен оплачиваться в повышенном размере и устанавливается предприятием самостоятельно. Однако эти доплаты не могут быть ниже предусмотренных законодательством. Доплата за каждый час работы в ночное время для предприятий с многосменным режимом определена в размере 40% от ставки или оклада работника. При этом трудовым договором может быть предусмотрена более высокая надбавка за работу в ночное время, чем установлено законодательством. Однако сумма превышения не включается в себестоимость продукции (работ, услуг), а относится за счет собственных средств предприятия.

**Пример 3**

В августе работник отработал в ночное время 10 ч. Работнику установлен оклад в размере 11 000 руб. Доплата в ночные часы, предусмотренная в трудовом договоре, составляет 40% от часовой тарифной ставки (условно полагаем, что размер этой доплаты соответствует доплате, установленной законодательством).

Норма рабочего времени в августе составила 184 ч (23 дн. × 8 ч), которые работник полностью отработал.

Часовая тарифная ставка составила 60 руб.

Доплата за ночное время работы составила:  $60 \text{ руб.} \times 40\% \times 10 \text{ дн.} = 280 \text{ руб.}$

**Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы.**

Нормальными условиями работы считаются те, при которых рабочие места согласно заданиям-нарядам, маршрутным листам и прочим документам полностью обеспечены сырьем, материалами, полуфабрикатами, действующим оборудованием, специальным инструментом и приспособлениями. Если эти условия не выполнены и рабочему приходится затрачивать на работу дополнительное время, то необходимо произвести расчет этого времени и его оплату. С этой целью выписываются:

- наряд на сдельную работу — в случае выявления дополнительных технологических операций, не предусмотренных ранее в документах;
- листок на доплату — в случае несоответствия фактических условий работы запланированным.

#### Пример 4

Рабочему-сдельщику V разряда Романову Б.В. выписан листок на доплату к наряду № 112 в связи с отсутствием инструментов необходимой точности для изготовления деталей. На выполнение работы дополнительно устанавливаются: норма времени на единицу изделия — 10 мин, расценка на единицу — 3,29 руб., норма выпуска — 10 изделий. Доплата составит:

- нормо-часы — 100 мин. (10 мин × 10);
- зарплата — 32,90 руб. (3,29 × 10).

Выписывает эти документы начальник цеха или нормировщик до начала работы с указанием номера основного документа (наряда, маршрутного листа), дополнительного времени и расценки и вместе с нарядом или маршрутным листом вручает рабочему или бригадиру. Впоследствии это дополнительное время включают в нормо-часы и используют при расчете процента выполнения норм выработки рабочего, а доплату включают в сдельный заработок. Суммы доплат (так же, как и заработную плату) относят на себестоимость выполняемых работ, услуг и готовой продукции, что вызывает ее увеличение по сравнению с нормами, поэтому каждая причина доплат и ее виновники должны рассматриваться руководителями и оперативно анализироваться. Наряд на сдельную работу и листок на доплату обычно печатаются на цветной бумаге или с цветной полосой, подписываются дополнительно технологом и начальником цеха.

**Начисление оплаты за простой.** Время вынужденных перерывов в работе, в течение которого рабочие находятся в организации, но не могут быть использованы, называется простоем.

Простои, рассчитанные в денежном выражении, увеличивают себестоимость продукции, уменьшают прибыль, наносят ущерб организации, если возникли по ее вине.

Виновниками простоя могут быть как рабочие, так и администрация завода, цеха, поставщики материалов, энергии и т. д. Простои по вине рабочего не оплачиваются. Если же простой произошел не по вине рабочего, то это время оплачивается в размере не ниже 2/3 тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада). В период освоения новых видов производства простои не по вине рабочего оплачиваются из расчета полной тарифной ставки повременщика соответствующего разряда. Оформляется это время листком о простое. В нем указываются причины и виновники простоя, его продолжительность, тарифная ставка рабочего, размер оплаты и сумма. В зависимости от продолжительности простоя подразделяются на внутрисменные и целосменные. Внутрисменные простои оформляются листком о простое, а в таблице рабочего времени помечаются дополнительно буквой «В» (2В, 3В). Целосменные простои чаще всего бывают вызваны внешними причинами (например, нет подачи энергии) и охватывают рабочих

всего участка, цеха. Указанные простои в таблице отмечаются буквой «П» и оформляются выпиской акта с приложением списка рабочих — участников простоя.

Простои могут быть использованными, т. е. на этот период рабочие получают новые задания, назначаются на другую работу. Оформляется работа выпиской нарядов в соответствии с порядком оплаты по сдельным расценкам или с сохранением среднего заработка при условии выполнения норм выработки. В листке о простое указываются номер наряда и проработанное время.

#### Пример 5

Согласно таблице учета использования рабочего времени рабочие цеха № 1 имели внутрисменный простой по вине администрации,

Романов Б.В., V разряд — 3 ч;

Зайцев А.К., IV разряд — 2 ч;

Грибов П.Б., VI разряд — 2 ч.

Согласно трудовому соглашению время простоя оплачивается в размере  $2/3$  ставки рабочего-повременщика соответствующего разряда:

Романов Б.В. — 55,84 руб.  $(27,92 \times 3 \times 2) : 3$ ;

Зайцев А.К. — 34,24 руб.  $(25,68 \times 2 \times 2) : 3$ ;

Грибов П.Б. — 43,20 руб.  $(32,40 \times 2 \times 2) : 3$ .

**Оплата за брак продукции не по вине работника.** Браком в производстве считаются изделия, детали, узлы, не отвечающие требованиям установленных стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению. Поэтому различают брак частичный (исправимый) и полный (неисправимый).

Полный брак не по вине работника оплачивается в размере  $2/3$  тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, которое должно быть затрачено на эту работу по норме. Частичный брак по вине работника оплачивается в пониженном размере в зависимости от процента годности продукции. Процент годности и точный размер оплаты устанавливаются администрацией.

Частичный брак не по вине работника оплачивается в зависимости от процента годности продукции, устанавливаемого администрацией, но не менее  $2/3$  тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, требуемое на изготовление данной продукции по норме.

Брак продукции, вызванный дефектами в обрабатываемом материале (трещина, раковина в металле), обнаруженный после того, как на обработку детали затрачено не менее рабочего дня, оплачивается по установленным сдельным расценкам. Брак, допущенный рабочим в период освоения нового производства, оплачивается наравне с годными изделиями. На обнаруженный брак продукции составляется акт, в котором отражаются затраты на брак и сумма потерь; можно использовать и первичные документы по учету выработки с предусмотренными для этого определенными показателями. Исправление брака, допущенного рабочим по его вине,

производится без выписки акта о браке. Если брак исправляется другим рабочим, то ему выписывается наряд, на котором проставляется штамп «Исправление брака». Указанный документ служит основанием для оплаты брака.

## 6 ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И РАСЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ЗА НЕОТРАБОТАННОЕ ВРЕМЯ И ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

Согласно трудовому законодательству, рабочим и служащим оплачивается и неотработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит средний заработок.

**Оплата отпуска.** Это так называемая дополнительная заработная плата работника, на которую он имеет право по истечении 6 мес. работы.

Право на отпуск оформляется приказом руководителя организации с указанием срока его начала и продолжительности. Нормативное количество дней отпуска в году не может быть менее 28 календарных дней, а для сотрудника в возрасте до 18 лет его продолжительность составляет 31 календарный день. В зависимости от профиля организации (образовательные, научные, с вредными условиями труда) количество дней отпуска может быть до 56 дней в году.

По общему правилу отпуск оплачивается исходя из среднего заработка сотрудника за последние 12 календарных месяцев (ст.139 Трудового кодекса РФ).

Часть 6 ст.139 ТК РФ позволяет предусмотреть и иные периоды для расчета отпускных, если это не ухудшает положение работников. Однако если организация установит свой расчетный период, ей придется рассчитывать отпускные дважды (за 12 месяцев и за установленный в организации расчетный период) и сопоставить результаты. Отпускные не могут быть меньше суммы, рассчитанной исходя из годового заработка.

Средний заработок рассчитывается на основании «Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы», утвержденного постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. №922.

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат:

- заработная плата, начисленная работнику по тарифным ставкам, окладам за отработанное время;
- заработная плата, начисленная работнику за выполненную работу по сдельным расценкам;
- заработная плата, начисленная работнику за выполненную работу в процентах;
- заработная плата, выданная в неденежной форме;
- надбавки и доплаты к тарифным ставкам, окладам, классность,

выслугу лет (стаж работы), совмещение профессий (должностей), руководство бригадой и др.;

- выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными, опасными и иными особыми условиями труда, за работу в ночное время. Оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;

- премии и вознаграждения, предусмотренные системой оплаты труда и др.(п.2 Положения)

Для расчета среднего заработка не учитываются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг и др.).

Средний дневной заработок исчисляется за последние 12 календарных месяцев. Календарным месяцем считается период с 1 по 30 (31) число соответствующего месяца включительно.

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

- за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ. За исключением перерывов для кормления ребенка;

- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работника и работодателя;

- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами или инвалидами с детства;

- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ.

В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы за расчетный период, то средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период, равный расчетному.

В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период и до начала расчетного периода, средний заработок определяется исходя из размера заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период, до начала расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, средний заработок определяется исходя из

установленной ему тарифной ставки, оклада.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (календарных, рабочих) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска, исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за отработанные дни в расчетном периоде, включая премии и вознаграждения, на количество фактически отработанных в этот период дней.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4).

Если сотрудник проработал расчетный период, то используется следующая формула;

$$O = ЗП : 12\text{мес.} : 29,4 \times Д,$$

Где O – сумма отпускных,

ЗП – сумма начислений работнику за отчетный период, учитываемых при расчете отпускных;

Д – количество календарных дней отпуска.

В случае если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного количества календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Количество календарных дней, приходящихся на время, фактически отработанное в расчетном периоде:

$$K = 29,4 \text{ дн.} \times M + (29,4 : K_{\text{дн}1} \times K_{\text{отр}1} + K_{\text{дн}2} \times K_{\text{отр}2} \dots),$$

где K – количество календарных дней;

M – количество полностью отработанных месяцев в расчетном периоде;

$K_{\text{дн}1} \dots$  – количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах;

$K_{\text{отр}1} \dots$  - количество календарных дней в «неполных» месяцах, приходящихся на отработанное время.

При расчете календарных дней не нужно исключать нерабочие

праздничные дни. Например, в январе 31 календарный день, из них 6 праздничных. Тем не менее в расчет нужно брать именно 31 день.

Далее отпускные рассчитываются по формуле:

$$O = ЗП : К \times Д$$

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

При определении среднего заработка премии и вознаграждения учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения – фактически начисленные в расчетном периоде, но не более одной выплаты за каждый показатель за каждый месяц расчетного периода;

- премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, - фактически начисленные в расчетном периоде за каждый показатель, если продолжительность периода, за который они начислены, не превышает продолжительность расчетного периода, и в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, если продолжительность периода, за который они начислены, превышает продолжительность расчетного периода;

- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий событию календарный год, - независимо от времени начисления вознаграждения.

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось неотработанное время, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде, за исключением премий, начисленных за фактически отработанное время в расчетном периоде (ежемесячные, ежеквартальные).

Если работник проработал неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм.

При повышении в организации тарифных ставок, окладов средний заработок работников повышается в следующем порядке:

- если повышение произошло в расчетный период. – выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные в расчетном периоде за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления тарифной ставки, оклада, установленных в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки, оклады, установленные в каждом из месяцев расчетного периода; т.е. индексируются только те выплаты, которые пришлись на месяцы до момента повышения;

- если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, - повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период; т.е. корректируется вся сумма заработка;

- если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, т. е. во время отпуска - часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифной ставки, оклада до окончания указанного периода. Например, сотрудник с 14 мая 2008 года уходит в отпуск на 28 календарных дней. При этом с 1 июня 2008 года в целом по предприятию повышены оклады. Исходя из этого нужно скорректировать отпускные за период с 1 по 10 июня включительно.

Чтобы правильно сделать перерасчет. Надо исчислить коэффициент повышения по формуле:

$$K = O_n : O_c,$$

где K – коэффициент пересчета;

O<sub>n</sub> – новый оклад или тарифная ставка сотрудника;

O<sub>c</sub> – старый оклад или тарифная ставка работника.

Корректировать нужно не только оклад, но и те выплаты, которые установлены в процентах к окладу.

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

При увольнении работников или уходе на пенсию с ними производится окончательный расчет как по заработной плате за отработанное в отчетном месяце время, так и за время отпуска, который ко дню увольнения не использован. Отдел кадров рассчитывает количество дней неиспользованного отпуска пропорционально количеству отработанных месяцев последнего отпуска и в зависимости от числа дней установленного ежегодного отпуска.

**Расчет пособия по временной нетрудоспособности.** Пособие по временной нетрудоспособности — особый вид оплаты неотработанного времени.

Основанием для расчета сумм к оплате являются табеля учета использованного рабочего времени и листок о временной нетрудоспособности лечебного (медицинского) учреждения.

За счет фонда социального страхования пособие начинает выплачиваться, начиная с третьего дня болезни. Следовательно, больничные за первые два дня временной нетрудоспособности оплачивает организация и относит эти суммы на издержки производства (обращения).

Для учета расчетов с ФСС к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» открывается субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию». Этот субсчет может иметь два субсчета второго порядка:

- «Расчеты с ФСС по единому социальному налогу» - для учета сумм

ЕСН, подлежащих уплате в Фонд социального страхования РФ;

- «Расчеты с ФСС по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний» - для отражения информации по причитающимся к уплате взносам на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

За счет средств ФСС непосредственно в организации подлежат оплате:

- пособия по временной нетрудоспособности;
- пособия гражданам, имеющим детей;
- пособия на погребение;
- дополнительные выходные дни по уходу за ребенком-инвалидом;
- путевки в санаторно-курортные учреждения и круглогодичные и сезонные оздоровительные детские лагеря;
- пособия работникам, потерявшим трудоспособность в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания.

Суммы пособий и других расходов, оплачиваемых за счет ФСС п.1-5, уменьшают сумму страховых платежей, причитающихся к уплате в этот фонд, что отражается записью: Дт 69-1-1 Кт 70.

Страховые выплаты, причитающиеся работникам, получившим увечье на производстве или профессиональное заболевание (п.6), уменьшают сумму взноса на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и отражаются на счетах: Дт 69-1-2 Кт 70.

Пособия по временной нетрудоспособности рассчитываются на основании Федерального закона №255-ФЗ.

Пособие рассчитывается исходя из среднего заработка застрахованного лица за последние 2 календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности либо отпуска по беременности и родам.

В заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, учитываемые при определении налоговой базы по страховым платежам, зачисляемому в Фонд социального страхования РФ:

- заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время;
- заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам;
- заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- заработная плата, выданная в неденежной форме;
- надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд, выслугу лет (стаж работы), ученую степень, совмещение профессий, расширение зон обслуживания, руководство бригадой и т.д.;
- повышенная оплата труда, связанная с особыми условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и праздничные дни, сверхурочной работы;

- премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;

- другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

В заработок, исходя из которого исчисляются пособия, не включаются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и др.).

При определении среднего заработка застрахованного лица для исчисления пособия из расчетного периода исключаются следующие периоды, а также начисленные за эти периоды суммы:

- период сохранения за работником среднего заработка в соответствии с законодательством РФ;

- период временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком;

- период простоя по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

- период, в течение которого работник не участвовал в забастовке. Но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

- другие периоды. Когда работник освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ и др.

В случае если застрахованное лицо в расчетном периоде не имело заработка или этот период состоял из периодов, исключаемых из расчетного периода, средний заработок определяется исходя из суммы заработка, полученного в месяце наступления временной нетрудоспособности либо отпуска по беременности и родам.

В случае если застрахованное лицо в расчетном периоде и до наступления временной нетрудоспособности либо отпуска по беременности и родам не имело заработка. Средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада.

Застрахованным лицам, которым не установлены тарифная ставка, должностной оклад. Средний заработок определяется исходя из минимального размера оплаты труда, установленного ФЗ.

В случае если застрахованное лицо в расчетном периоде было переведено на другую работу или произошло повышение размера заработной платы, указанные изменения учитываются при определении среднего заработка со дня перевода, с даты повышения заработной платы.

Премии и вознаграждения включаются в средний заработок с учетом следующих особенностей:

- ежемесячные премии и вознаграждения, выплачиваемые вместе с заработной платой данного месяца, включаются в заработок того месяца, за который они начислены;

- премии (кроме ежемесячных премий и вознаграждений, выплачиваемых вместе с заработной платой данного месяца), вознаграждения по итогам работы за квартал, за год, единовременное

вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, единовременные премии за особо важное задание включаются в заработок в размере начисленных сумм в расчетном периоде.

Во всех случаях для исчисления пособия используется средний дневной заработок.

Средний дневной заработок определяется путем деления суммы заработка, начисленного за расчетный период, на число календарных дней, приходящихся на этот период, за исключением календарных дней, приходящихся на периоды, которые исключаются при определении среднего заработка. При определении среднего дневного заработка застрахованного лица, необходимого для исчисления пособия, а также при определении размера пособия, подлежащего выплате, в число учитываемых календарных дней включаются нерабочие праздничные дни.

Размер пособия зависит от количества дней болезни и страхового стажа работы.

При страховом стаже работы до 5 лет установлен размер пособий 60% заработка, до 8 лет — 80, свыше 8 лет — 100% заработка. В размере 100 % независимо от непрерывного стажа работы выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности при наличии трех и более детей в возрасте до 18 лет, инвалидам Великой Отечественной войны и при трудовом увечье или профессиональном заболевании.

Для тех, кто работает в районах, где установлен районный коэффициент, максимальный и минимальный размер пособий по временной нетрудоспособности определяется с учетом районных коэффициентов.

## 7 УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Бухгалтерия предприятия не только производит начисления заработной платы, но и удержания из нее.

Удержание могут производиться:

- В обязательном порядке;
- по инициативе организации;
- на основании письменного заявления работника.

В соответствии с законодательством из заработной платы производятся следующие удержания и вычеты:

- налог на доходы физических лиц (подходный налог),
- по исполнительным листам,
- в возмещение материального ущерба,
- за брак и т. д.

## НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налоговым кодексом РФ, гл. 23, ч. 4, установлен порядок удержания из заработной платы налога на доходы физических лиц (подходного налога).

Налогоплательщиками НДФЛ являются физические лица, являющимися налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми

резидентами РФ.

Налоговые резиденты – физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

В налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц включаются все доходы налогоплательщика. Они могут быть получены в денежной или в натуральной форме, а также в виде материальной выгоды.

При получении доходов в натуральной форме в налоговую базу будет включаться рыночная стоимость товаров (работ, услуг), которые работник получает от организации.

Налоговым периодом признается календарный год.

Доходы, подлежащие налогообложению, уменьшаются на так называемые налоговые вычеты. Налоговый кодекс делит эти вычеты на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные.

Сумма налога определяется в целых рублях, копейки до 50 коп. не учитываются, свыше 50 — округляются до целого рубля.

Сумма удержанного налога отражается: Дт 70 Кт 68 субсчет «НДФЛ».

Перечисление в бюджет: Дт 68 «НДФЛ» Кт 70.

#### УДЕРЖАНИЯ ПО ИСПОЛНИТЕЛЬНЫМ ЛИСТАМ

Основанием для удержания и перевода алиментов являются исполнительные листы, письменные заключения граждан о добровольной уплате алиментов, отметки органов внутренних дел в паспортах лиц о том, что они обязаны уплачивать алименты. Бухгалтерия регистрирует полученные исполнительные листы в специальном журнале или карточке. Удержание алиментов на основании поданного заявления может производиться и в случаях, если общая сумма удержания превышает 50%, а также если с должника взыскивают по решению суда алименты на детей от другой матери, нетрудоспособных родителей, супруга.

Перечень видов заработной платы и иных доходов, с которых удерживаются алименты на несовершеннолетних детей, установлен постановлением Правительства РФ от 18.07.96. № 841 (в редакции от 30.08.08). Постановлением Правительства РФ от 15.08.08 № 613 список доходов, с которых следует удерживать алименты уточнен.

Алименты удерживают с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий.

В трехдневный срок со дня, установленного для выплаты заработной платы, пенсий и стипендий, суммы удержанных алиментов должны быть выплачены получателю из кассы учреждения, в котором работает должник или переведены по почте за счет лица, обязанного уплачивать алименты (ст.109 СК РФ).

Не взыскиваются алименты с сумм, выплачиваемых в связи с рождением ребенка, со смертью родных, а также компенсационных выплат при служебной командировке, переводе, приеме или направлении на работу в

другую местность, с выходного пособия и т. д.

В соответствии со ст. 81 СК РФ алименты взыскиваются ежемесячно в размере: на одного ребенка – одной четверти, на двух детей – одной трети, на трех и более детей – с половины заработка или иного дохода родителей.

При проведении удержания алиментов следует принять норму ст.138 ТК РФ, ограничивающую размер удержаний из заработной платы. Если в обычном случае общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50%, то при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей размер удержаний из заработной платы не может превышать 70%.

Учет расчетов по исполнительным документам организуется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «С организациями и лицами по исполнительным документам».

При удержании сумм по исполнительным листам производится запись: Дт 70 Кт 76, субсчет «Расчеты по исполнительным документам».

При выплате удержанных средств :Дт 76 Кт 50, 51.

Если удержанная сумма переводится по почте: Дт 57 Кт 50. После получения уведомления о получении средств: дт 76 Кт 57.

По инициативе организации производятся следующие удержания, которые отражаются по Дт 70:

- за причиненный материальный ущерб – в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

- за допущенный брак – в корреспонденции со счетом 28 «Брак в производстве»;

- излишне выплаченная заработная плата в случае счетной ошибки;

- остаток неиспользованных подотчетных сумм (с согласия работника)

– в корреспонденции со счетом 71;

- за неотработанные дни оплаченного отпуска (при увольнении работника до окончания того рабочего дня, в счет которого он уже получил отпуск);

- аванса, выданного в счет заработной платы.

## 8 ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ РАСЧЕТОВ С РАБОЧИМИ И СЛУЖАЩИМИ И ВЫПЛАТЫ ИМ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Заработная плата рабочим и служащим в соответствии с законодательством о труде выплачивается не реже чем каждые полмесяца в сроки, установленные коллективным договором. Применяется авансовый и безавансовый порядок расчетов по заработной плате за первую половину месяца.

В первом случае работнику выдается аванс, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца. Размер аванса определяется соглашением администрации предприятия с

профсоюзной организацией при заключении коллективного договора. Минимальный размер аванса должен быть не ниже тарифной ставки рабочего за отработанное время согласно табелю.

Во втором случае на предприятии вместо планового аванса рабочим начисляется заработная плата за первую половину месяца по фактически выработанной продукции (произведенной работе) или по фактически отработанному времени.

Авансы начисляются в размере 40% оклада или 50%, но за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с рабочими и служащими, является расчетная ведомость. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по цехам, категориям работников и по видам оплат и удержания.

Расчетная ведомость имеет следующие показатели:

начислено по видам оплат — оборот по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

удержано и зачтено по видам платежей и зачетов — оборот по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

сумма к выдаче — сальдо по счету 70.

Последний показатель расчетной ведомости является основанием для заполнения платежной ведомости для заработной платы в окончательный расчет.

Применяется несколько вариантов оформления расчета предприятий с рабочими и служащими:

- путем составления расчетно-платежных ведомостей, в которых совмещаются два регистра: расчетная и платежная ведомости, т. е. одновременно рассчитывается сумма к оплате и производится ее выдача (выплата);

- путем составления расчетных ведомостей, а выплата производится отдельно по платежным ведомостям;

- путем составления машинным способом листков «Расчет заработной платы» для каждого рабочего за месяц (начислено, удержано и к выдаче), на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Основанием для составления расчетных ведомостей и листков расчета зарплаты являются первичные документы:

- табель учета использования рабочего времени — для расчета повременной заработной платы и всех прочих оплат, в основу которых положено время (простой, доплаты за ночное и сверхурочное время, временная нетрудоспособность и т. п.);

- накопительные карточки заработной платы — для рабочих-сдельщиков;

- расчеты бухгалтерии по всем видам дополнительной заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности;

- расчетные ведомости за прошлый месяц — для учета сумм удержания

налогов;

- решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
- платежные ведомости на ранее выданный аванс за первую половину месяца;
- расходные кассовые ордера на выдачу внеплановых авансов и т. д.

Выдача заработной платы производится по платежным ведомостям в установленные на предприятии дни месяца. Основанием на право выдачи является наличие в ее реквизитах приказа в кассу для оплаты указанной суммы в срок по (в течение трех дней, считая день получения денег в банке). Подписывают приказ руководитель предприятия и главный бухгалтер. Выдавать заработную плату на предприятии, кроме кассира, могут раздатчики. В этом случае кассир ведет специальную книгу регистрации платежных ведомостей и сумм, выданных (полученных) наличными. По окончании рабочего дня раздатчики обязаны сдать в кассу остатки не выданных сумм и платежные ведомости. Последующая выплата заработной платы (на 2-й и 3-й дни) осуществляется только кассиром. По истечении трех дней кассир построчно проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий, не получивших ее, в графе «Расписка в получении» проставляет штамп или пишет от руки «депонировано». Платежная ведомость закрывается двумя суммами — выдано наличными и депонировано. На депонированные суммы кассир составляет реестр невыданной заработной платы, после чего передает в бухгалтерию платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки расходного ордера на выданную сумму заработной платы. Расходный кассовый ордер передается кассиру для регистрации в кассовой книге.

Суммы не востребовавшей заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием «Депонированные суммы». Это необходимо для того, чтобы

банк хранил их и учитывал отдельно и не мог использовать на прочие выплаты предприятия и погашение его задолженностей, так как рабочие и служащие могут их потребовать в любой день.

Своевременно не полученную рабочими и служащими заработную плату предприятие хранит в течение 3 лет и учитывает ее в составе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Депонированная заработная плата».

## 9 СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Бухгалтерия предприятия осуществляет не только расчет сумм причитающейся работникам заработной платы, премий, пособий, но и организует учет этих сумм на счетах бухгалтерского учета в соответствующих регистрах. Суммы начисленной заработной платы и премий относятся на производственные счета и включаются в себестоимость продукции. Так, основная заработная плата, начисленная по сделанным

расценкам, повременно, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет производственных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», 25-2 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов», 28 «Брак в производстве» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», одновременно их суммы записываются в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе — в журналы-ордера № 10 и 10/1.

Дополнительная заработная плата относится в дебет тех же счетов, что и основная заработная плата, и отражается, в тех же регистрах.

Суммы начисленной заработной платы рабочим за время отпуска относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», если в организации создается резерв на оплату отпусков. Создание резерва должно быть отражено в учетной политике организации и оформляется проводками: Дт 20, 25, 26 Кт 96.

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств органов социального страхования относятся в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журнале-ордере №10/1.

#### УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

1. Общие правила формирования себестоимости продукции, работ, услуг
2. Задачи учета затрат на производство. Состав и классификация затрат.
3. Система счетов учета затрат на производство.
4. Общепроизводственные расходы: состав, порядок учета и списания.
5. Общехозяйственные расходы: состав, порядок учета и списания.
6. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).
7. Учет потерь от брака в производстве.
8. Состав, характеристика и учет материальных затрат и затрат на оплату труда.
9. Учет расходов на продажу.

#### **1. Общие правила формирования себестоимости продукции, работ, услуг**

Себестоимость продукции— это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции (работ, услуг) на предприятии.

К ним относятся: затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции;

2. Расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.
3. Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.
4. Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

В себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, выделяются следующие ее виды:

- цеховая, включающая прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- производственная, состоящая из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- полная себестоимость — производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; среднеотраслевая — характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли.

Выделяют плановую и фактическую себестоимость. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

В условиях рыночной экономики различают понятия «затраты» и «расходы». Затраты возникают на различных стадиях операционного цикла в момент приобретения организацией средств и предметов труда (ОС, материалов, товаров), начисления задолженности по оплате труда и сторонним организациям.

Осуществление затрат является причиной выбытия одних активов или роста обязательств организации, с одной стороны, и увеличения других активов, с другой стороны.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов

по решению участника (собственников имущества).

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Затраты признаются расходами для целей налогообложения в момент признания дохода.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах:

- Неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года.
- Формирование затрат предприятия на основании условий договоров, заключенных в письменном виде.
- Полнота отражения в учете всех хозяйственных операций и документальное подтверждение произведенных расходов надлежаще оформленными первичными документами. Следует учитывать, что не могут быть учтены в составе расходов предприятия, расходы, подтвержденные фиктивными или недействительными документами.
- Правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам.
- Разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений.
- Возможность подтверждения производственной направленности затрат.
- Производственные затраты предприятия должны относиться к деятельности самого предприятия.
- Затраты, произведенные предприятием в иностранной валюте и подлежащие к включению в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в рублях, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операций.

Перечень затрат, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг) и относимых на ее себестоимость, ограничивается положениями действующих нормативных актов.

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

## **2 Задачи учета затрат на производство. Состав и классификация затрат**

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции;
- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;
- исчисление (калькулирование) фактической себестоимости продукции;
- контроль за экономным использованием сырья, материальных и трудовых ресурсов;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции;
- предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений.

В соответствии с задачами и в целях выполнения управленческих и контрольных

функций учет затрат на производство осуществляется в нескольких разрезах.

1. **По месту возникновения затрат** (производствам, цехам, участкам и т.д.) и по характеру производства (основное, вспомогательные).

Основное производство — то, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, предназначенной для реализации. Под вспомогательными производствами понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают его.

2. **По видам расходов** затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции. Затраты предприятия на производство продукции складываются из следующих элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командированные и др.).

Группировка по статьям калькуляции включает в себя:

- «Сырье и материалы»;
- «Возвратные отходы» (вычитаются);
- «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Заработная плата производственных рабочих»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на подготовку и освоение производства»;
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Потери от брака»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Коммерческие расходы».

Итог первых одиннадцати статей образует производственную стоимость продукции, а итог всех двенадцати статей — полную стоимость продукции.

3. **По способу включения в себестоимость** тех или иных видов продукции (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые затраты — те, которые на основе первичных документов можно отнести к затратам определенного вида продукции, работ, услуг (например, материалы и т.д.).

Косвенные — затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции, работ, услуг (например, затраты на освещение, отопление и т.п.) Они включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

4. **По экономической роли в процессе производства** затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы и другие расходы, за исключением общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

5. **По составу** затраты делятся на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента, — заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация и другие одноэлементные расходы.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация и другие одноэлементные расходы.

6. **По отношению к объему производства** затраты делятся на переменные и условно-постоянные. К переменным относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции (например, заработная плата производственных рабочих и т.д.).

Размер условно-постоянных расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции (общехозяйственные и общепроизводственные расходы).

7. **По периодичности возникновения** затраты делятся на текущие и единовременные. К текущим расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов, а к единовременным (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции и др.

8. **По участию в процессе производства** выделяют производственные и коммерческие затраты. К производственным относят все расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость. Внепроизводственные (коммерческие) расходы связаны с реализацией продукции покупателям. Коммерческие и производственные затраты образуют полную себестоимость товарной продукции.

9. **По эффективности** затраты делят на производительные и непроизводительные. Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.)

10. Расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Для целей налогообложения расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), 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.  
(в ред. Федерального закона от 06.06.2005 N 58-ФЗ)

Для целей налогообложения в гл. 25 НК РФ используются следующие классификации:

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходы группируются на расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ) и внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и (или) реализацией подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации.

В соответствии со статьей 318 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода подразделяются на:

- прямые (материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленного на указанные суммы расходов на оплату труда, суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.);

- косвенные (все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

### **3 Система счетов учета затрат на производство. Организация аналитического учета затрат на производство**

Общая схема учета затрат на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ. Все учетные работы и процедуры можно условно разделить на четыре этапа.

На первом этапе все фактические затраты в течение отчетного месяца на основании первичных документов по расходу материалов, начислению и распределению оплаты труда, начислению амортизации основных средств и нематериальных активов, по расходам денежных средств и пр. отражаются на основных калькуляционных и собирательно-распределительных счетах:

Дт 20 «Основное производство» - по прямым затратам на изготовление продукции (работ или услуг);

Дт 25 «Общепроизводственные расходы» - по расходам на обслуживание и управление отдельным структурным подразделением (цехом, производством, мастерской);

Дт 26 «Общехозяйственные расходы» - по расходам на общее обслуживание и управление организацией;

Дт 28 «Брак в производстве» - на потери от изготовления бракованной продукции;

Кт 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

На втором этапе распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Учетные предварительно на счетах 25 и 26, эти расходы сначала распределяются между выпущенной готовой продукцией и остатками незавершенного

производства. Затем общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ и услуг и относятся в дебет счета 20 «Основное производство» (или 90 «Продажи»).

На третьем этапе при наличии производственного брака на счете 28 «Брак в производстве» выявляются окончательные потери от брака. Такие потери определяются путем сопоставления себестоимости забракованной продукции и затрат по исправлению брака с суммами стоимости его по цене возможного использования и возмещениями, удержанными с виновников брака. Окончательные потери от брака, определенные по счету 28, списываются:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 28 «Брак в производстве».

Таким образом, после завершения трех этапов на счете 20 «Основное производство» собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный месяц.

На четвертом этапе определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции, т.е. устанавливаются и оцениваются остатки незавершенного производства на конец месяца. Стоимость остатков незавершенного производства остается как сальдо на конец месяца (или начало следующего) на счете 20 «Основное производство» по каждому виду продукции. Затем по данным о фактических затратах, произведенных за месяц, изменениях остатков незавершенного производства и затратах, уменьшающих фактические расходы, определяют фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства готовой продукции. Эта сумма списывается со счета 20 «Основное производство» и отражается бухгалтерской записью (в зависимости от выбранной организацией методики):

Дт 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или

Дт 43 «Готовая продукция»

Кт 20 «Основное производство».

#### **4 Общепроизводственные расходы: состав, порядок учета и списания**

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях - участках, цехах, производствах, переделах.

Общепроизводственные расходы:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);

- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного наименования;

- контролируются бюджетно-сметным методом.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих).

Общепроизводственные расходы состоят из:

- расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;

- общецеховых расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

- состоят из комплексных статей;

- возникают в производственных подразделениях;

- планируются и учитываются по местам их возникновения;

- контролируются бюджетно-сметным методом;

- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

Общепроизводственные (цеховые) расходы связаны с обслуживанием и управлением производствами в цехах организаций. Состав и размер общепроизводственных расходов определяется сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов цеха. Составление смет производится по каждому цеху отдельно. Цель планирования расходов и выделения в фактической себестоимости продукции самостоятельных калькуляционных статей - постоянный контроль за соблюдением смет.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе - по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Планирование и учет общепроизводственных расходов производится по следующей номенклатуре статей:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств;
- отчисления в ремонтный фонд или затраты по ремонту производственного оборудования и транспортных средств;
- расходы по эксплуатации оборудования;
- заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание зданий цехов и цеховых сооружений;
- расходы на проведение испытаний, опытов и исследований;
- охрана труда работников цеха;
- потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам и др.

Оформляются общехозяйственные расходы в обычном порядке, т.е. на основании первичных расходных документов. Например, расход материальных ценностей оформляется требованиями или накладными, амортизационные отчисления ведомостями начисления амортизации, расходы на оплату труда - нарядами, ведомостями, табелями и т.д.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы», а аналитический - в специальных ведомостях по каждому цеху в разрезе статей сметы.

На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета делаются записи: Дт 25 «Общепроизводственные расходы»

Кт 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и пр.

По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, учтенная по дебету счета 25, списывается. Списание означает распределение всей суммы общепроизводственных расходов, т.е. обнуление (закрытие) счета.

Сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на себестоимость товарной продукции, распределяется между себестоимостями отдельных видов продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих, прямым затратам материалов и др. При распределении общепроизводственных расходов сначала определяется отношение общей суммы общепроизводственных расходов по цеху к общей сумме, например, заработной платы производственных рабочих по цеху. Затем найденный процент умножается на сумму основной заработной платы производственных рабочих, учтенную по каждому виду продукции цеха. В итоге получается доля общепроизводственных расходов, приходящаяся на этот вид продукции.

На основании такого расчета по распределению общепроизводственных расходов, оформленного бухгалтерской справкой, на счетах делается следующая запись:

Дт 20 «Основное производство» (изделие 1)  
Дт 20 «Основное производство» (изделие 2) и т.д.  
Кт 25 «Общепроизводственные расходы».

## **5 Общехозяйственные расходы: состав, порядок учета и списания**

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

Общехозяйственные расходы можно классифицировать по их видам, технике — экономическим факторам, календарным периодам, для целей калькулирования себестоимости работ и услуг, для целей налогообложения.

Отдельные виды управленческих расходов могут по решению организации учитываться непосредственно по местам возникновения расходов, с включением их в состав себестоимости объекта калькулирования прямым способом. Это относится к расходам по оплате труда управленческого персонала цехов (участков), вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств, амортизации основных средств и т.п.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп — по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленных предприятий:

1. Расходы на управление предприятием:  
заработная плата аппарата управления;  
командировки и перемещения;  
представительские расходы;  
содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;  
прочие расходы.

2. Общехозяйственные расходы:  
содержание прочего общезаводского персонала,  
амортизация основных средств;  
содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;  
производство испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование;  
охрана труда;  
подготовка кадров;  
оргнабор рабочей силы;  
прочие общехозяйственные расходы.

Налоги, сборы, отчисления.

Непроизводительные расходы:

потери от простоев;  
недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Все фактические затраты собираются и отражаются записями:

Дт 26 «Общехозяйственные расходы»

Кт 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и пр.

В конце каждого месяца производится списание общехозяйственных расходов. Распределяются общехозяйственные расходы между готовой продукцией и незавершенным производством, оставшимся на конец отчетного месяца; затем затраты,

приходящиеся на готовую продукцию, распределяются между отдельными ее видами пропорционально выбранной базе или способу списания. Списание этих расходов может производиться двумя способами:

- включением в затраты на производство конкретных видов продукции путем распределения, аналогичного распределению общепроизводственных расходов. На счетах бухгалтерского учета при этом делаются следующие записи:

Дт 20 «Основное производство» (изделие 1)

Дт 20 «Основное производство» (изделие 2) и т.д.

Кт 26 «Общехозяйственные расходы».

Базой распределения общехозяйственных расходов могут выступать: основная заработная плата производственных рабочих, прямые затраты; затраты сырья и материалов и т.д.;

- списанием общехозяйственных расходов, как условно-постоянных, на счет «Продажи» путем распределения между видами реализуемой продукции:

Дт 90 «Продажи» (изделие 1)

Дт 90 «Продажи» (изделие 2) и т.д.

Кт 26 «Общехозяйственные расходы».

При списании общехозяйственных расходов на счет 90 они распределяются между видами реализованной продукции, работ или услуг пропорционально выручке от продажи, производственной себестоимости продукции или другому показателю. Выбор того или иного способа списания общехозяйственных расходов должен быть отражен в учетной политике организации. Конечно, второй способ значительно упрощает списание общехозяйственных расходов. Однако он применим при условии, что вся продукция, к которой относятся общехозяйственные расходы, реализована или удельный вес этих расходов в себестоимости продукции незначителен.

## **6 Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)**

Основные затраты составляют большую часть себестоимости изготовленной продукции (работ, услуг). К таким расходам относятся: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих.

Преобладающая часть основных затрат - прямые затраты, т.е. те, которые включаются в себестоимость конкретного вида продукции на основании первичных документов и в калькуляциях выделяются отдельными статьями.

Сырье и основные материалы, израсходованные на производство продукции (работ, услуг), включаются в себестоимость на основании лимитно-заборных карт, требований, накладных. Первичные документы предварительно группируются по направлениям расходов материалов, и данные, которые в них содержатся, отражаются в ведомости распределения расхода материалов по каждому структурному подразделению организации. Оценивается расход материальных ценностей в зависимости от принятой в организации методологии.

На основании ведомостей распределения материальных затрат на счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 10 «Материалы».

В этом случае в себестоимость конкретного вида продукции включаются фактически произведенные конкретные материальные затраты.

Если из одного вида материальных ценностей производятся несколько видов

изделий, то расход материалов распределяется между себестоимостями каждого вида продукции. Такое распределение может производиться пропорционально расходу материальных ценностей по нормам, установленным на единицу продукции; установленному коэффициенту расхода; количеству или весу изготовленной продукции и т.д.

Стоимость возвратных отходов уменьшает затраты на производство продукции. Обычно возвратные отходы приходятся на склад по накладным, оцениваются по ценам возможного использования и отражаются на счетах бухгалтерского учета следующей записью:

Дт 10 «Материалы»

Кт 20 «Основное производство».

В себестоимости конкретных видов продукции возвратные отходы отражаются прямым (по документам) или косвенным способами (после дополнительных расчетов).

Покупные изделия и полуфабрикаты, услуги сторонних организаций, как правило, предназначены для изготовления конкретных видов продукции, поэтому в себестоимость этих видов они включаются на основании расходных документов.

В себестоимость конкретного вида продукции технологическое топливо и энергия включаются, исходя из первичных документов или показаний измерительных приборов (счетчиков). Если прямое отнесение невозможно, то затраты топлива и энергии распределяются косвенным путем пропорционально количеству часов работы оборудования с учетом его мощности или норм расхода энергоресурсов на единицу продукции.

Заработная плата основная и дополнительная производственных рабочих включается в себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг) по данным таблиц учета использования рабочего времени, нарядов, рапортов, ведомостей и др. На основании первичных документов, сгруппированных по направлениям затрат, составляются ведомости распределения заработной платы по каждому структурному подразделению. Согласно этим распределительным ведомостям, на счетах делаются записи:

Дт 20 «Основное производство»

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Отчисления на социальные нужды включаются в себестоимость продукции в установленных законодательством процентах от начисленной заработной платы. Расчет таких отчислений производится в ведомостях распределения заработной платы по направлениям произведенных затрат.

Данные из ведомостей переносятся в сводный регистр для обобщения всех затрат на производство продукции (работ и услуг). После расчетов на счетах делаются записи:

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

## **8 Состав, характеристика и учет материальных затрат и затрат на оплату труда**

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком ресурсов, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения

фактической стоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Определение фактической себестоимости основных материалов разрешено производить следующими методами: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО). Выбранный метод для оценки израсходованных в производстве материалов предприятие описывает в своей учетной политике.

Отпуск материалов в производство осуществляется с использованием таких первичных документов как накладных- требований или лимитно-заборных карт. В них учитывают: вид операции, номер склада, отпускаемые материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода. Для оформления замены материалов, при отпуске их сверх утвержденного лимита документы оформляются специальным образом (например, с полосой по диагонали), с тем чтобы отметить факт отступления от установленного режима работы.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних предприятиях при уточнении лимита выписывается новая лимитная карта взамен старой, на других - отдается распоряжение об изменении лимита, которое в письменном виде прикладывается к соответствующей карте.

Отпуск в производство материалов, при эпизодическом потреблении, оформляется требованиями.

Списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации. Например, расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляют раскройными листами (или картами). В них указывают количество поданного на рабочие места материала, количество изготовленных годных полуфабрикатов, брака и образовавшихся при раскросе отходов, а также нормы расхода на один полуфабрикат. По результатам раскроя в листках или картах определяют отклонения от норм с указанием причин и виновников этих отклонений. Для учета расходования материалов, не подвергающихся раскрою, составляется карта учета использования материала. Она выписывается на каждое наименование материала и содержит информацию о движении материала за отчетный период. На основании документов по учету выработки в карту вносят данные о наименовании, шифре и количестве изготовленных из данного материала изделий.

Общий фактический расход материала за отчетный период определяется по формуле:

$$Рф = Онп + П - В - Окп,$$

где Рф - фактический расход материала за отчетный период, руб.;

Онп - остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

П — документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

В - внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т.п.), руб.;

Окп — остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу

Результатом документального оформления движения и расходования основных материалов и выполненных расчетов становится проводка: Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы».

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных

производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться как самостоятельные документы, так и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков не обработанных деталей или не собранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток не обработанных или не собранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Подобным образом выполненные и оформленные расчеты позволяют в бухгалтерском учете составить следующую проводку:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно осуществляется расчет страховых взносов.

## **9 Учет расходов на продажу**

К расходам на продажу (коммерческим, внепроизводственным) относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемой поставщиком.

В состав расходов на продажу включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на транспортировку продукции;
- расходы на рекламу;
- прочие расходы по сбыту.

Учет расходов по сбыту продукции ведут на счете 44 «Расходы на продажу». Счет активный, балансовый.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, работ, услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет сч. 90 «Продажи»: Дт 90 Кт 44.

При частичном списании расходы на продажу распределяются между отдельными видами отгруженной продукции пропорционально их производственной себестоимости, объему реализованной продукции или другим способом.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму расходов на продажу распределяют между реализованной продукцией и продукцией отгруженной (товарами, оставшимися на складе).

Многие организации рекламируют свою продукцию: могут принять участие в ярмарке и выставке; разместить объявления и рекламные ролики в СМИ; приобрести носители наружной рекламы ( щиты, плакаты, растяжки); распространить рекламные изделия – буклеты, открытки, каталоги; провести розыгрыш призов и т.д.

Расходы на рекламу учитываются на сч.44. В зависимости от учетной политики организация может выбрать один из способов списания таких расходов: - включать все расходы на рекламу в себестоимость проданных товаров, – распределять их между реализованной продукцией и продукцией, оставшейся на складе.

Однако затраты на покупку или изготовление призов, которые организация вручает победителям во время рекламных кампаний, нормируются для целей налогообложения прибыли (1% от выручки в отчетном периоде).

### **Тема «Учет готовой продукции»**

1. Понятие готовой продукции и задачи учета.
2. Оценка готовой продукции.
3. Учет готовой продукции на складах. Документальное оформление операций по движению готовой продукции.
4. Учет готовой продукции и ее продажи.
5. Учет и распределение расходов на продажу.
6. Определение финансового результата от продажи.

#### **1 Понятие готовой продукции и задачи учета**

Готовая продукция наряду с материальными ресурсами относится в соответствии с ПБУ 5/01 к материально-производственным запасам.

Готовая продукция – конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям других документов.

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

Товары – часть материально-производственных запасов, которые

приобретены или получены от других юридических или физических лиц и предназначены для продажи.

К продуктам труда наряду с готовой продукцией относятся работы и услуги. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и предназначены для удовлетворения потребностей организаций и физических лиц. Услуги не имеют материального воплощения, реализуются и потребляются в процессе осуществления деятельности, результатом которой они являются.

Задачи учета готовой продукции:

- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг);
- правильная оценка готовой продукции как одного из видов оборотных активов;
- систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах в разрезе материально ответственных лиц;
- контроль за выполнением договоров-поставок по объему, ассортименту продаваемой готовой продукции (работ, услуг);
- систематизация сведений о движении готовой продукции на счетах бухгалтерского учета;
- раскрытие информации о запасах, движении и оценке готовой продукции в отчетности организации.

## **2. Оценка готовой продукции**

Организация учета готовой продукции на предприятии должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (поштучно, объем, площадь).

Готовая продукция учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, модели, фасоны и т.д.).

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

Для учета готовой продукции применяются счет 43 «Готовая продукция» - активный, балансовый, инвентарный. Дебетовое сальдо показывает стоимость готовой продукции на складах предприятия.

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Достаточно часто возникает ситуация, когда сложно оценить фактическую себестоимость готовой продукции к моменту поступления ее на склад, т.к. ее фактическую себестоимость можно рассчитать только после

окончания отчетного периода (месяца), а движение продукции происходит ежедневно, поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. В качестве учетной цены можно применять нормативную (плановую) производственную себестоимость, договорные, оптовые, розничные цены.

Готовую продукцию можно учитывать одним из двух способов:

- 1) по фактической производственной себестоимости;
- 2) по учетным ценам (нормативной, плановой себестоимости):
  - с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг);
  - без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг).

Выбранный способ учета готовой продукции должен быть закреплён в учетной политике организации.

В конце отчетного периода (месяца) учетная цена готовой продукции, поступившей на склад, доводится до фактической себестоимости путем расчета суммы и процента отклонений:

Процент отклонения =  $(O_{тн} + O_{т}) : (O + П) \times 100\%$ , где

$O_{тн}$  – отклонение на остаток готовой продукции на начало месяца;

$O_{т}$  – отклонение по продукции, выпущенной в текущем месяце;

$O$  – сумма остатка готовой продукции по учетной цене;

$П$  – сумма поступившей в течение месяца готовой продукции на склад по плановой себестоимости или другой учетной цене.

Отклонения показывают экономию, когда фактическая себестоимость меньше учетной цены, или перерасход, если фактическая себестоимость оказалась больше учетной цены. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция.

Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам по отгруженной (проданной) продукции определяется на основе процента отклонений.

Сумма отклонений в отгруженной продукции = Сумма отгруженной продукции по учетной цене  $\times$  Процент отклонений : 100%

Пример. Плановая себестоимость готовой продукции на складе – 10 000 руб. (5ед. $\times$ 2 000руб), сумма отклонений на остаток готовой продукции 1 000 руб. (перерасход). Плановая себестоимость выпущенной в течение месяца продукции 40 000 руб.(20ед. $\times$ 2 000руб.) сумма отклонений по выпущенной продукции за месяц составляет 6 000 руб. (перерасход).

Плановая себестоимость отгруженной продукции 30 000руб.(15ед. $\times$ 2 000 руб).

Рассчитаем процент отклонений по отгруженной продукции:

$(1\ 000\text{руб.} + 6\ 000\text{руб.}) : (10\ 000\text{руб.} + 40\ 000\text{руб.}) \times 100\% = 14\%$

Сумма отклонений по отгруженной продукции:

$30\ 000\text{руб.} \times 14\% : 100\% = 4\ 200\text{руб.}$  (перерасход)

Сальдо по счету 43 «Готовая продукция» на начало месяца 11 000 руб.

(10 000+1 000)

Выпущено за месяц готовой продукции по плановой себестоимости 40 000руб. Дт43 Кт20

Отгружена за месяц продукция по плановой себестоимости 30 000руб.  
Дт 45 (90) Кт 43

В конце месяца дополнительная проводка – отклонение по выпущенной продукции плановой себестоимости от фактической 6 000руб.  
Дт 43 Кт20

Дополнительная проводка – отклонение по отгруженной продукции 4 200руб. Дт 45 (90) Кт43.

### **3.Учет готовой продукции на складах. Документальное оформление операций по движению готовой продукции**

Учет готовой продукции на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) аналогично учету материалов. Каждому виду изделий присваивается номенклатурный номер.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад материально ответственному лицу.

Для учета готовой продукции на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка складского учета, форма и содержание которой аналогичны карточке учета материалов. (ф. № М-17).

По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на основе соответствующих документов делает записи в карточках в графы «приход» и «расход» и рассчитывает остаток после каждой записи.

В конце месяца на основании карточек складского учета кладовщик заполняет ведомость учета остатков готовых изделий в разрезе номенклатурных номеров и передает в бухгалтерию для сверки остатков по учетным ценам.

Бухгалтер выборочно проверяет записи в карточках складского учета. Остатки готовой продукции периодически инвентаризуют.

На автоматизированных складах данные о приходе и расходе готовой продукции вводятся оперативно в компьютер. Ежедневно составляются оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции по складам.

Прием готовой продукции из производственных подразделений на склад оформляется приемо-сдаточными накладными актами и другими документами, которые подписываются руководителем подразделения, сдающего продукции, и материально ответственным лицом склада.

Отпуск готовой продукции покупателям осуществляется на основании приказа-накладной, которая кроме обязательных реквизитов должна содержать основные характеристики отгружаемой продукции (товара).

При заключении договора и установлении отпускных цен указывается франко-место, т.е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Например, франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все остальные расходы по перевозке готовой продукции должны оплачиваться покупателем.

Накладная на отпуск готовой продукции оформляется на основании распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договора с покупателем. Накладная на отпуск готовой продукции выписывается на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах и передается в бухгалтерию для регистрации и подписи главным бухгалтером. Подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта: один экземпляр остается у материально ответственного лица (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада; второй – служит основанием для выписки счета-фактуры; третий и четвертый – передаются покупателю (получателю) готовой продукции, который обязан поставить в документах подпись, удостоверяющую факт передачи ему продукции. При вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр накладной остается в службе охраны, второй – у покупателя (получателя) в качестве сопроводительного документа на груз. Если продукция и товары сдаются транспортной организации, то экспедитор, сопровождающий груз, получает квитанцию о приеме материальных ценностей, возвращает накладную и квитанцию в бухгалтерию организации-поставщика.

Счета-фактуры обязаны выписывать все предприятия и организации, реализующие товары (работы, услуги), как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость. На основании счета-фактуры начисляется НДС, подлежащий уплате в бюджет. Покупателю товаров (работ, услуг) счет-фактура необходим для возмещения НДС из бюджета.

Выписывается счет-фактура в двух экземплярах. Первый передается покупателю, а второй остается у организации, продавшей товар.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков, регистрируются в книге покупок.

Счета-фактуры, составленные продавцом, регистрируются в книге продаж. Они должны составляться в отношении всех товаров (работ, услуг).

Продавцы учитывают счета-фактуры, выставленные покупателям в хронологическом порядке, а покупатели – по номерам их поступления от продавцов.

#### **4. Учет готовой продукции и ее продажи**

Для учета готовой продукции и ее продажи предназначены следующие счета: 43 «Готовая продукция»; 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»; 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»; 41 «Товары»; 42 «Торговая наценка»; 44 «Расходы на продажу»; 45 «Товары отгруженные»; 90 «Продажи».

**Счет 43 «Готовая продукция»** используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность для учета готовой продукции, изготовленной для продажи. Сальдо показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах; оборот по дебету – фактическую себестоимость выпущенной продукции и возвращенной покупателями;

оборот по кредиту – фактическую себестоимость отгруженной в отчетном периоде продукции. Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражают, а фактические затраты по ним по мере продажи списывают со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи». Аналитический учет по счету 43 ведется по видам, группам готовой продукции, по местам ее хранения и организации в целом.

Для отражения отклонений фактической себестоимости готовой продукции и ее стоимостью по учетным ценам к счету 43 могут быть открыты субсчета: «Готовая продукция по учетным ценам» и «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

**Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»** применяется для накопления информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работ и оказанных услугах за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг от нормативной (плановой).

**Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»** дает возможность собрать информацию о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение. Счет может вестись строительными, научными, проектными, геологическими организациями, выполняющими работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых относятся к разным отчетным периодам.

**Счет 41 «Товары»** позволяет систематизировать сведения о наличии и движении товаров, приобретенных для продажи. К счету 41 могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»

41-2 «Товары в розничной торговле»

41-3 «Тара под товаром и порожняк» и др.

На субсчете 41-1 учитывается наличие и движение товарных запасов на базах, складах, в овощехранилищах, холодильниках и т.д. На субсчете 41-2 формируется информация и хозяйственных операциях с товарами, находящимися в организациях розничной торговли (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и др.). На субсчете 41-3 отражают наличие и движение тары под товарами и порожней.

**Счет 42 «Торговая наценка»** предназначен для обобщения информации о торговых наценках на товары в организациях розничной торговли, если учет их ведется по продажным ценам.

**Счет 45 «Товары отгруженные»** позволяет обобщить информацию о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете. На этом счете учитываются готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах. Аналитический учет по счету ведется по местам нахождения и отдельным видам продукции, товаров.

**Счет 44 «Расходы на продажу»** используется для формирования

сведений о расходах, обусловленных снабженческо-сбытовой и маркетинговой деятельностью организации. По дебету счета накапливается информация о фактических расходах, связанных с продажей товаров, продукции, работ, услуг, суммах расходов на продажу, относящихся к остаткам продукции и товаров на начало и конец отчетного периода, по кредиту – списание этих расходов. Расходы на продажу учитываются на счете 44 до момента признания выручки от продажи. Аналитический учет по счету 44 ведется по видам и статьям расходов.

**Счет 90 «Продажи»** предназначен для обобщения информации о доходах, расходах и финансовых результатах по обычным видам деятельности организации. На этом счете отражаются выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг, от аренды активов, в том числе и объектов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций, если названные виды деятельности осуществляются в организации систематически, связаны с основной целью ее функционирования, себестоимость готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, товаров, работ и услуг промышленного и непромышленного характера.

**Счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»** предназначен для учета ценностей.....

**Счет 004 «Товары, принятые на комиссию»** используется организациями-комиссионерами (посредниками). Аналитический учет ведется по видам товаров и организациям-владельцам товаров.

### **Учет продажи продукции**

Процессом реализации называют совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом, продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем продажи через розничную сеть. ПБУ 9\99 «Доходы организации» определяет понятие реализации и признания доходов от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Под реализацией товаров, работ или услуг понимается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, а также результатов выполненных работ или оказания услуг одним лицом другому лицу (ст.39 НК РФ).

**При учете реализации продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов** (в случае, если в договоре поставки продукции установлено, что переход права собственности на нее происходит только после оплаты продукции покупателем):

Дт 43 Кт 20 – оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Дт 45 Кт 43 – отгружена готовая продукция покупателю;

Дт 45 Кт 41 – отгружены товары покупателю;

Дт 50, 51, 52 Кт 90-1 – оплачена отгруженная продукция, товары;

Дт 90-2 Кт 45, 20 – списана фактическая производственная

себестоимость отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг;

Дт 90-2 Кт 41 – списана фактическая себестоимость товаров (по покупным ценам в оптовой торговле);

Дт 90-2 Кт 44 – списаны расходы по продаже товаров, продукции, работ, услуг;

Дт 90-2 Кт 26 – списаны общехозяйственные расходы на проданные товары, продукцию, работы, услуги;

Дт 90-3 Кт 68 – начислен НДС;

Дт 90-9 Кт 99 (Дт 99 Кт 90-9) – определен финансовый результат – прибыль (убыток).

#### **При учете реализации продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю:**

Дт 43 Кт 20 – оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;

Дт 62 Кт 90-1 – отгружена готовая продукция, товары и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене (начислена выручка от продажи);

Дт 90-2 Кт 43, 20 – списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг (без использования счета 40);

Дт 90-2 Кт 41 – списана фактическая себестоимость товаров;

Дт 90-2 Кт 44 – списаны расходы по продаже товаров, продукции, работ, услуг;

Дт 90-2 Кт 26 – списаны общехозяйственные расходы за проданные товары, продукцию, работы, услуги;

Дт 90-3 Кт 68 – начислен НДС к уплате в бюджет (налогообложение «по отгрузке»);

Дт 90-2 Кт 76 – начислен НДС по неоплаченной продукции (налогообложение «по оплате»);

Дт 51 Кт 62 – оплачена отгруженная продукция;

Дт 76 Кт 68 – начислен НДС к уплате в бюджет;

Дт 90-9 Кт 99 – сформирован финансовый результат от продажи товаров, продукции, работ, услуг – прибыль;

Дт 99 Кт 90-9 – финансовый результат (убыток).

Если организация использует счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то по дебету этого счета отражается фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции, сданных работ, оказанных услуг Дт 40 Кт 20, а по кредиту – нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции Дт 43 Кт 40, отклонение фактической себестоимости от нормативной Дт 90-2 Кт 40 (перерасход обычной записью, экономия сторнировочной).

## **5. Учет и распределение расходов на продажу**

В организациях, осуществляющих производственную деятельность, к расходам, связанным с продажей продукции (работ, услуг), относятся расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию отправления; погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- на рекламу;
- на представительские и другие аналогичные по назначению расходы.

Учет таких расходов ведется на активном счете 44 «Расходы на продажу».

На счете 44 в торговых организациях отражаются расходы, связанные с приобретением, хранением и продажей товаров, в том числе:

- ТЗР;
- расходы по переработке, подсортировке, обработке, доработке, улучшению технических характеристик товаров и по приведению их в товарный вид;
- расходы, связанные с продажей товаров, включая расходы по рекламе;
- расходы по хранению товаров (в том числе оплата труда работников складов, суммы ЕСН, амортизация, расходы на ремонт и содержание основных средств, используемых при хранении и перемещении товаров, другие расходы, непосредственно связанные с хранением товаров);
- затраты на содержание подразделения, осуществляющего торговую деятельность;
- недостачи и потери от порчи товаров в пределах норм естественной убыли и др.

Ученные на счете 44 суммы расходов списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению.:

- в организациях, осуществляющих производственную деятельность, - расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно);
- в организациях, осуществляющих торговую или иную посредническую деятельность, - расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относят на себестоимость проданной продукции, товаров, работ, услуг: Дт 90 Кт 44 – списаны расходы на продажу.

Если продажа продукции учитывается по мере оплаты расчетных документов, то расходы на продажу списываются Дт 45 Кт 44.

Обособленного учета в составе коммерческих расходов требуют расходы на рекламу. К таким расходам относят:

- расходы на разработку и издание рекламных проспектов, альбомов,

брошюр;

- изготовление фирменных пакетов, этикеток;
- расходы на проведение рекламных мероприятий средствами массовой информации;

- расходы на оформление рекламных щитов, оформление витрин и т.п.

На себестоимость реализованной продукции расходы на рекламу относятся в фактическом объеме, а для целей налогообложения они учитываются в размере, который устанавливается в % от объема выручки за реализованную продукцию, товары, работы и услуги, включая НДС.

## **6. Определение финансового результата от продажи**

Целью отражения хозяйственных операций по продажам на счетах бухгалтерского учета является определение финансового результата от продажи продукции (работ, услуг). По окончании каждого месяца определяют финансовый результат от продаж на основании документов, подтверждающих продажу продукции.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется на счете 90 «Продажи».

Операции на счете 90 отражаются при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи в момент перехода прав собственности на продукцию, который установлен в договоре и закреплён в учетной политике организации.

К счету 90 открываются субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы» и др.;

90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90-1 учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. На субсчете 90-2 отражается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 учтена выручка. На субсчете 90-3 фиксируются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика). На субсчете 90-4 – суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции, товаров. Организации – плательщики экспортных пошлин используют субсчет 90-5 «Экспортные пошлины». Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 производятся накопительно в течение отчетного года.

Синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 90 производится по видам товаров, продукции, работ, услуг, по регионам продаж, покупателям и другим признакам, необходимым для управления организацией.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, не

сальдовый. На счете 90, как по дебету, так и по кредиту, отражается один и тот же объем продажи, но в разных оценках: по кредиту – по ценам продажи, включая НДС и акцизы, по дебету – по полной себестоимости, включая расходы на продажу, НДС, акцизы и другие обязательные платежи.

Финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 и кредитового оборота – по субсчету 90-1.

Ежемесячно заключительными оборотами финансового результата от продаж списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

В целом счет 90 сальдо на конец каждого месяца не имеет, однако все субсчета в течение года сальдо иметь могут и их величина будет увеличиваться, начиная с января каждого года. Субсчет 90-1 в течение года может иметь только кредитовое сальдо, а субсчета 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 – только дебетовое сальдо. Субсчет 90-9 может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо. 31 декабря (после того как был определен финансовый результат за декабрь) все субсчета, открытые к счету 90, должны быть закрыты.

Дт 90-1 Кт 90-9 – закрыт субсчет 90-1;

Дт 90-9 Кт 90-2 – закрыт субсчет 90-2;

Дт 90-9 Кт 90-3 – закрыт субсчет 90-3, и т.д.

В результате таких проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны, и сальдо на 1 января следующего года по счету 90 в целом и по всем его субсчетам будет равно нулю.

## **УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

### **1. Учет доходов и расходов**

Доходом (расходом) организации признается увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения (возникновения) обязательств, приводящее к увеличению (уменьшению) капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99).

Бухгалтерский учет доходов и расходов осуществляется на основе их классификации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности (ПБУ 9/99, ПБУ 10/99). В соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности

организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

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

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

**Классификация доходов и расходов** в соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 и их отражение в бухгалтерском учете представлена ниже.

Доходы в соответствии с ПБУ 9/99	Счета бухгалтерского учета	Расходы в соответствии с ПБУ 10/99	Счета бухгалтерского учета
Доходы по обычным видам деятельности	<b>90</b>	Расходы по обычным видам деятельности	<b>20-29, 44</b>
Прочие доходы	<b>91</b>	Прочие расходы	<b>91</b>

Доходами от обычной видов деятельности являются:

- а) для производственных предприятий – выручка от продажи продукции;
- б) для торговых организаций - выручка от продажи товаров;
- в) для транспортных организаций – выручка от оказания услуг по перевозке и тд.

Все эти доходы должны отражаться по кредиту 90 «Продажи».

Положения Плана счетов бухгалтерского учета и ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 применимы исключительно для целей бухгалтерского учета, а для целей налогообложения следует исходить из требований гл. 25 НК РФ. Следует иметь в виду, что классификация расходов используемая для целей налогового учета не совпадает с классификацией расходов, используемых для целей финансового учета.

При учете отдельных видов доходов и расходов необходимо также принимать во внимание предмет деятельности организации, так как одни и те же доходы (расходы) могут быть отнесены к доходам (расходам) от обычных видов деятельности и к прочим доходам (расходам). В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 и п. 5 ПБУ 10/99 доходы (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам (расходам).

<b>КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ</b>	
В финансовом учете:	В налоговом учете ( ст. 248):
— Доходы от обычных видов деятельности	— Доходы от реализации* ( ст. 249 НК РФ)
— Прочие доходы	— Внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ)
<b>КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ</b>	
В финансовом учете:	В налоговом учете:
— Расходы от обычных видов деятельности	— Расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 252 НК РФ)
— Прочие расходы	— Внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ)

\* Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. (ст. 249 НК РФ).

## **2. Учет продажи продукции (работ, услуг), связанных с обычными видами деятельности**

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденные Приказами Минфина России от 06.05.1999 г. признают доходами увеличение, а

расходами - уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации. В указанных актах нормативного регулирования приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, дается их определение и порядок признания в учете.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка). Выручка - это сумма средств, которая получена от покупателей(заказчиков) за проданные им товары (продукцию, работу, услуги). Сумма выручки, полученной от обычных видов деятельности организации, отражается на счете 90 «Продажи» к которому открываются следующие субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-5 «Экспортные пошлины»;

90-6 «Налог с продаж»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Доходы считаются полученными от обычных видов деятельности, если доходы организация получает регулярно и их сумма превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период.

В соответствии с Инструкцией по применению нового Плана счетов на счете 90 отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);

- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

Выручка от обычных видов деятельности отражается в учете после перехода права собственности на товары (продукцию) к покупателю, принятия работ заказчиком, оказания услуг следующей проводкой:

**Дебет 62 Кредит 90-1** - признана сумма выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

Как правило, переход права собственности происходит в момент отгрузки продукции (товаров) или в момент передачи заказчику результатов выполненных работ (оказанных услуг).

Одновременно с отражением выручки производится списание себестоимости проданных продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг):

**Дебет 90-2 Кредит 43 (41, 45, 20 и т.д.)** - списана себестоимость проданной продукции (товаров, выполненных работ, оказанных услуг).

**Дебет 90-2 Кредит счета 44 «Расходы на продажу»** - списана

стоимость коммерческих и иных аналогичных расходов, связанных с продвижением товара или продукции на рынок.

Хозяйственный договор может предусматривать особый порядок перехода права собственности, например не в момент отгрузки товаров, а в момент их оплаты. Отгруженные готовая продукция, товары в этом случае до момента их оплаты должны учитываться на счете 45 «Товары отгруженные».

Отгрузка готовой продукции (товаров) по договору с особым переходом права собственности отражается проводкой:

**Дебет 45 Кредит 43 (41).**

Отражение НДС на счете 90-3 производится в соответствии с используемым организацией методом учета выручки от продаж для целей налогообложения, закрепленным в приказе по учетной политике.

По моменту отгрузки продукции (товаров, выполнения работ, оказания услуг):

**Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»** - начислен НДС к уплате в бюджет.

Начисление акцизов отражается проводкой:

**Дебет 90-4 Кредит 68 субсчет «Расчеты по акцизам».**

Начисление акцизов не зависит от метода определения выручки от продаж для целей налогообложения. Исключение предусмотрено лишь для некоторых категорий подакцизных товаров (п. 1 а. 195). По данным товарам начисление акцизов осуществляется после их оплаты.

По окончании каждого месяца определяется финансовый результат (прибыль или убыток):

**Дебет 90-9 Кредит 99** - отражена прибыль от продаж;

**Дебет 99 Кредит 90-9** - отражен убыток от продаж.

Счет 90 на конец каждого месяца не должен иметь сальдо. Однако все субсчета 90 в течение года могут иметь сальдо, и их величина будет

увеличиваться начиная с января отчетного года. В конце года 31 декабря осуществляется реформация баланса, все субсчета, открытые к счету 90 должны быть закрыты. Это отражается записями:

**Дебет 90-1 Кредит 90-9** - закрыт субсчет 90-1 по окончании года;

**Дебет 90-9 Кредит 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6** - закрыты субсчета к счету 90 «Продажи» по окончании года.

При отражении выручки от реализации по обычным видам деятельности существуют особенности по договорам мены (бартера), договорам в условных единицах. Договорам, предусматривающим предоставление покупателю отсрочки (рассрочки) по оплате товаров.

Сумма выручки по бартерному договору определяется исходя из рыночной стоимости того имущества, которое получено взамен. Если цена товаров, которая установлена по данному договору. Отклоняется более чем на 20% , то по договору необходимо начислить налоги исходя из рыночной цены товаров (п. 2 ст. 154 НК РФ).

#### **Типовые проводки по договору мены (бартера)**

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списание себестоимости товаров, продукции отгруженной по товарообменному договору	45	41, 43
2	Оприходование материальных ценностей (материалов)	10	60
3	Отражен НДС по приобретенным материальным ценностям	19	60
4	Отражена выручка от продажи товаров, продукции	62	90-1
5	Начислен НДС к уплате	90-3	68
6	Учтена в себестоимости продаж себестоимость товаров, продукции, ранее отгруженных по товарообменному договору	90-2	45
7	Проведен зачет задолженностей	60	62

Если цена по договору установлена в условных единицах могут иметь

место положительные или отрицательные суммовые разницы, которые отражаются проводками:

**Дебет 62 Кредит 90-1** - доначислена выручка на сумму положительной суммовой разницы;

**Дебет 62 Кредит 90-1 сторно** - уменьшена выручка на сумму отрицательной суммовой разницы.

Положительные суммовые разницы по субсчету 90-1 включаются в оборот облагаемый НДС. Отрицательные суммовые разницы уменьшают оборот, облагаемый НДС.

При предоставлении коммерческого кредита покупатель оплачивает стоимость товара и проценты за отсрочку. Сумма процентов увеличивает выручку от продажи. Производятся следующие проводки:

**Дебет 62 Кредит 90-1** — отражена выручка от продажи товаров;

**Дебет 62 Кредит 90-1** - выручка увеличена на сумму процентов за просрочку.

## **2. Учет прочих доходов и расходов**

На практике достаточно сложно правильно и грамотно разделить прочие доходы по отдельным группам. Данные ПБУ содержат перечни отдельных составляющих доходов и расходов. Для корректного составления отчета о прибылях и убытках необходимо привлекать практически весь спектр действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Состав прочих доходов и расходов регламентируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Учет прочих доходов и расходов осуществляется на субсчетах 91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы», в ряде случаев (например, при отражении безвозмездного получения материальных ценностей) используется счет 99 «Прибыли и убытки». Каждый месяц разницу между суммой доходов и расходов, отраженных на субсчетах 91-1 и 91-2 отражают на субсчете 91-9. Следует учитывать, что на субсчетах 91-

1 и 91-2.

Прочими доходами являются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99:

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

продукции,

товаров;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных

средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

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

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

**Прочими расходами** являются в соответствии с п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок

исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- отрицательные курсовые разницы, за исключением тех, которые от

носятся на операционные расходы в соответствии с ПБУ 15/01;

- сумма уценки активов (за исключением сумм уценки основных средств - в соответствии с ПБУ 6/01);
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий (внебюджетные расходы);
- убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены;
- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации-расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие расходы.

Среди прочих расходов можно выделить следующие:

— суммы бюджетных средств, признанные в качестве доходов в прошлые годы, но подлежащие возврату в установленном порядке в соответствии с ПБУ 13/2000;

— резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

### Типовые операции по отражению прочих доходов и расходов

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебит	Кредит
1	2	3	
1	Начислены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств	76-2	91-1
2	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году в результате неправомерного включения в себестоимость продукции затрат на модернизацию основных средств	01	91
3	Отражены положительные курсовые разницы	52,57,58,60,62 71,76,66,67,86	91-1
4	Списание кредиторской задолженности в связи с истечением срока давности	60	91-1
5	Отражены поступления в возмещение причиненных организации убытков	76-2	
6	<b>Отражение безвозмездного получения активов</b>		
6.1	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств (нематериальных активов), материалов	08, 10	98-2
6.2	Введение в эксплуатацию безвозмездно полученного основного средства (нематериального актива)	01, 04	08
6.3	Получены безвозмездно иные материальные ценности	10, 11	98-2
6.4	Начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству (нематериальному активу). Материалы переданы в производство	20, 23, 25, 26, 44...	02 (05); 10
6.5	Соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов	98-2	91-1
7	Отражена сумма дооценки готовой продукции, материалов	43, 10	91-1

8	Отражено восстановление зарезервированных сумм под снижение стоимости материальных ценностей в начале периода, следующего за периодом, в котором произведено образование резерва	14	91-1
9	Списание с баланса ценных бумаг и при повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым были ранее созданы соответствующие резервы	59	91-1
10	Отражено присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания	63	91-1
11	Активы, принятые к учету, оказавшиеся в излишке по результатам инвентаризации	01, 10, 41, 43	91-1
12	Отражены поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (например сдача имущества в аренду*)	76, 62	91-1
13	Отражены поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности	76,62	91-1
14	Отражены поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)	76	91-1
15	Прибыль от деятельности простого товарищества, подлежащая получению участником договора (на балансе участника договора)	76	91-1
16	<b><i>Отражение поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров</i></b>		
16.1	Учтены доходы от продажи имущества	62,76	91-1
16.2	Списана остаточная стоимость проданного имущества	91-2	01, 04, 03, 10, 58 и т.д.
16.3	Начислен НДС от продажи имущества	91-2	68
17	Отражены проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке	51	91-1
18	На основании протокола распределения прибыли и других документов отражается прибыль, которую организация получила (должна получить) в результате совместной деятельности полученных от организации ведущей учет совместной деятельности	76-3	91-1
19	Отрицательная деловая репутация организации, равномерно относящаяся на финансовый результат	98	91-1

20	Положительные курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной "валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления)	66, 67	91-1
Прочие расходы			
1	Начислены штрафные санкции за нарушение договорных обязательств	91-2	76-2
2	Отражены убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году в результате неправомерного отнесения на увеличение первоначальной стоимости основного средства затрат на текущий ремонт	91-2	01
3	Отражены отрицательные курсовые разницы	91-2	52, 57, 58, 60, 62, 71, 76, 66, 67, 86
4.1	Списана дебиторская задолженность в связи с истечением срока исковой давности	91-2	62
4.2	Списанная дебиторская задолженность отражена на забалансовом счете	007	
5	Отражена произведенная уценка продукции	91-2	43
6	Отражено образование резерва под снижение стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции и товаров по сравнению с рыночной стоимостью	91-2	14
7	Отражено образование резерва под обесценение вложений организации в ценные бумаги	91-2	59
8	Создан резерв по сомнительным долгам	91-2	63
9	Отражены расходы, связанные с рассмотрением дел в судах**	91-2	76, 68
10	Отражены убытки от хищений ценностей, виновники которых по решению суда не установлены	91-2	94
11	Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации	91-2	02, 10, 70, 69 и т.д.
12	Начисление НДС по договору аренды с поступившей суммы арендной платы	91-2	68
13	Начислен НДС по договору аренды с суммы оказанных услуг (при учете выручки от реализации в целях налогообложения по отгрузке)	91-2	68
14	Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности	91-2	76, 62

15	Отражены проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)	91-2	66, 67
16	Учтены расходы, связанные с продажей имущества	91-2	20, 23,25
17	Созданы резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	91-2	59

<b>Определение сальдо прочих доходов и расходов по итогам месяца</b>			
1	Отражена прибыль от прочих видов деятельности	91-9	99
2	Отражен убыток от прочих видов деятельности	99	91-9
<b>Закрытие счета 91 по итогам года</b>			
1	Закрыт субсчет <b>91-1</b> по окончании года	91-1	91-9
2	Закрыт субсчет 91-2 по окончании года	91-9	91-2

\*Доходы отражаются с использованием счета 91, если: сдача имущества в аренду не обозначена как вид деятельности в уставе организации; сумма доходов от аренды не превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период

\*\* В составе прочих расходов учитываются расходы, связанные с рассмотрением дел в судах (это государственные пошлины и издержки, связанные с рассмотрением дела, - суммы выплат за проведение экспертизы, назначенной арбитражным судом, вызов свидетеля, эксперта, переводчика, осмотр доказательств на месте, а также расходы, связанные с исполнением судебного акта)

В составе прочих расходов учитываются расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. Перевод объектов на консервацию должен быть оформлен решением руководителя. На консервацию переводятся объекты основных средств, находящиеся в определенном комплексе, имеющие законченный цикл производства. Амортизация на основные средства, переведенные на консервацию, не начисляется. Расходы, связанные с содержанием мощностей и объектов, находящихся на консервации, отражаются

по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утв. Приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н). был введен новый вид прочих расходов — затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации. В состав затрат, связанных с получением и использованием займов и кредитов, согласно ПБУ 15/01 относят:

- проценты, причитающиеся к оплате займодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств - это расходы, связанные с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг; осуществлением копировально-множительных работ, оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных законодательством), проведением экспертиз и т.п.;
- курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

**Типовые проводки при реализации основных средств и ликвидации объектов основных средств**

	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит

<b>Отражение реализации внеоборотных активов основных средств</b>			
1	Отражена первоначальная стоимость выбывающих объектов основных средств	01-Выбытие ОС	01
2	Отражена сумма амортизации, начисленной за весь срок эксплуатации объекта в организации	02	01-Выбытие ОС
3	Отражена остаточная стоимость реализованных (проданных) объектов основных средств	91-2	01
4	Начислен НДС	91-2	68
5	Отражена выручка от реализации объекта основных средств	62	91-1
6	Поступила на расчетный счет выручка от реализации, объекта основных средств	51	62
<b>Определение сальдо прочих доходов и расходов по итогам месяца</b>			
1	Отражена прибыль от прочих видов деятельности	91-9	99
2	Отражен убыток от прочих видов деятельности	99	91-9
<b>Ликвидация объектов основных средств</b>			
1	Списание первоначальной стоимости основных средств	01-Выбытие ОС	01
2	Списание амортизации, начисленной до момента выбытия основных средств	02	01-Выбытие ОС
3	Отражена остаточная стоимость выбывающих (ликвидируемых, демонтируемых) объектов	91	01
4	Отражена сумма расходов, связанных со списанием объектов основных средств	91	23, 20, 70, 69
5	Отражена стоимость материалов, полученных от разборки (демонтажа) объектов основных средств	10	91-1
6	Отражен убыток от списания объектов основных средств до истечения срока полезной эксплуатации	99	91-9

#### **4. Учет чрезвычайных доходов и расходов**

Чрезвычайными доходами и расходами считаются поступления и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности предприятия (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.) согласно ГК РФ, **чрезвычайными обстоятельствами не являются:**

- нарушение своих обязанностей партнерами предприятия;
- отсутствие на рынке необходимых предприятию материально-производственных запасов;
- отсутствие у предприятия денежных средств.

Данный перечень является закрытым. Иные обстоятельства в опреде-

ленных случаях могут быть признаны чрезвычайными. В соответствии с ГК РФ к чрезвычайным обстоятельствам относятся стихийные бедствия, аварии, эпидемии и иные обстоятельства, носящие чрезвычайный характер. Факт возникновения чрезвычайных обстоятельств должен быть документально подтвержден. За подтверждением того, что понесенные предприятием убытки действительно стали следствием чрезвычайной ситуации, необходимо обратиться в службы, занимающиеся ликвидацией последствий таких ситуаций (МЧС, Государственная противопожарная служба, ОВД и др.) Большинство чрезвычайных доходов и расходов учитываются при налогообложении прибыли.

**Чрезвычайные расходы** - это затраты, возникшие в результате чрезвычайных обстоятельств. Чрезвычайные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, если они упоминаются в Налоговом кодексе РФ.

**К чрезвычайным расходам относятся:**

1. Некомпенсируемые потери от стихийных бедствий:
  - уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей;
  - потери от остановки производства;
  - затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий.
2. Некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

Как чрезвычайные расходы учитываются:

- остаточная стоимость утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и иного имущества;

— расходы, понесенные организацией в связи с ликвидацией последствий чрезвычайных обстоятельств.

Чрезвычайные расходы отражаются в учете проводками: **Дебет 91 Кредит 01, 10, 41, 43...** - списана остаточная стоимость имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств;

**Дебет 91 Кредит 20, 23, 25, 26...** - отражены расходы по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств.

**Чрезвычайные доходы** - поступления, возникшие в результате непредвиденных обстоятельств.

Как чрезвычайные доходы учитываются:

— стоимость материальных ценностей, оприходованных после списания непригодного к восстановлению имущества организации, поврежденного в результате чрезвычайных обстоятельств;

— страховое возмещение убытков, понесенных организацией в результате чрезвычайных обстоятельств ( включается в состав внереализационных доходов).

Чрезвычайные доходы отражаются в учете проводками: **Дебет 10 Кредит 91** - оприходованы материалы, оставшиеся после списания непригодного к восстановлению имущества организации;

**Дебет 76-1 Кредит 91** - отражена сумма полученного организацией страхового возмещения.

## **5. Структура финансового результата деятельности предприятия, порядок его формирования и принципы учета**

Конечный финансовый результат деятельности организации отражается на счете 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета учитывают прибыли, а по дебету — убытки. Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 *по кумулятивному принципу*, то есть нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением

кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо. Применительно к новому Плану счетов счет 99 можно рассматривать в узком и широком смысле. В узком смысле — это сопоставляющий синтетический счет, предназначенный для выявления конечного финансового результата деятельности организации за период. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. На первое число нового года остатка по данному счету не должно быть.

В широком смысле счет 99 «Прибыли и убытки» представляет собой систему предусмотренных планом счетов синтетических позиций. В данную систему входят счета учета доходов и расходов:

90 «Продажи»;

91 «Прочие доходы и расходы»;

99 «Прибыли и убытки».

В рамках этой системы ведется систематическое наблюдение за процессом формирования финансового результата деятельности организации в течение отчетного периода. Данная система дает возможность составлять отчет о прибылях и убытках.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предназначены для обобщения и накапливания информации о доходах и расходах организации. На счете 90 формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель организации. Он определяется как разница между выручкой от реализации и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). Особенность определения финансового результата от продаж в торговых (снабженческо-

сбытовых) организациях состоит в предварительном исчислении валового дохода, который представляет собой сумму реализованной торговой наценки, определяемой в виде разницы между покупной и отпускной ценой проданного товара. Для определения финансового результата торговой организации от продаж из суммы ее валового дохода вычитается величина издержек обращения, относящаяся к проданным товарам и списанная с кредита счета 44 «Расходы на продажу» на дебет счета 90 «Продажи».

По действующим правилам объем продаж в бухгалтерском учете и отчетности определяется по моменту отпуска или отгрузки продукции, товаров, работ и услуг. Если учетной политикой предприятия для целей налогообложения исчисление объема продаж определяется «кассовым» методом, ориентированным на сумму выручки, поступившей на счета денежных средств, то отчетный финансовый результат предприятия от продаж для целей налогообложения регулируется до уровня, определяемого оплаченным объемом продаж. При этом прибыль по данным бухгалтерского учета пересчитывается с метода «начислений» на «кассовый» метод путем корректировки, с одной стороны, объема выручки от продажи продукции, работ и услуг и, с другой стороны, себестоимости проданной продукции, работ и услуг.

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в учете обособленно от финансового результата продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей в течение отчетного периода.

На счете 91 отражаются прочие доходы и расходы. В рабочем плане счетов с учетом потребностей организации к счету 91 могут быть введены и другие субсчета, не предусмотренные в инструкции.

Аналитический учет по субсчетам к счету 91 «Прочие доходы и расходы» следует вести по каждому виду прочих доходов и расходов. В соответствии с требованиями Инструкции по применению Плана счетов

бухгалтерского учета построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансово-хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Счет 91 имеет двойное назначение - счет учета реализации и счет учета прибылей и убытков. По характеру оформляемых проводок этот счет ближе к счетам реализации, так как образование сальдо на конец отчетного месяца по данному счету не предусмотрено. При оформлении операций по этому счету следует иметь в виду следующие особенности:

- при реализации объектов основных средств и объектов нематериальных активов в дебет счета 91 списывается не первоначальная стоимость этих объектов, а остаточная, которая формируется соответственно на счетах 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;
- организации, сдающие объекты основных средств в аренду отражают операции, связанные с договором аренды, в зависимости от того, является ли это для них основным (обычным) видом деятельности или нет. Организации, для которых этот вид деятельности указан в учредительных документах в качестве основного (или обычного) отражают соответствующие операции на счете 90. Организации, для которых основной является производственная или торговая деятельность, а аренда отдельных объектов основных средств (оборудования, производственных и торговых площадей, зданий, помещений и т.п.) обусловлена тем, что некоторые объекты временно не используются, учитывают соответствующие операции на счете 91. То есть непосредственно в дебет счета списываются производственные затраты, а по кредиту отражаются суммы начисленной арендной платы;
- производственные затраты могут списываться в дебет счета 91 только в том случае, если речь не идет о реализации в рамках обычной деятельности. Например, в отношении затрат, учитываемых на счете 20,

предполагается реализация объектов незавершенного производства, но не работ и услуг, реализуемых в порядке осуществления уставной деятельности.

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». На счете 91 находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами (чрезвычайные доходы и расходы), а также суммы платежей налога на прибыль

На счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Данная величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Формирование прибыли (убытки) осуществляется по следующему укрупненному алгоритму:

**Доходы по обычным видам деятельности**

—  
**Расходы по обычным видам деятельности**

±

**Сальдо прочих доходов и расходов**

—  
**Отложенные налоговые активы**

-- (+)

**Отложенные налоговые обязательства**

—  
**Текущий налог на прибыль**

+ (-)

**Доходы и расходы, списанные на счет 99, но не формирующие прибыль до налогообложения.**

=

**Чистая прибыль (убыток) за отчетный период**

По итогам каждого месяца организация выявляет прибыль (убыток):

**Дебет 90-9 Кредит 99** - отражена прибыль от продаж;

**Дебет 99 Кредит 90-9** - отражен убыток от продаж.

Прибыль (убыток) от прочей деятельности отражается с помощью следующих проводок:

**Дебет 91-9 кредит 99** - отражена прибыль от прочей деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца);

**Дебет 99 Кредит 91-9** - отражен убыток от прочей деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца).

Чрезвычайными доходами и расходами считаются поступления и расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности предприятия (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.) в учете они могут быть отражены следующими проводками:

Чрезвычайные расходы:

**Дебет 91 Кредит 01, 10, 41, 43...** - списана остаточная стоимость имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств;

**Дебет 91 Кредит 20, 23, 25, 26...** - отражены расходы по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств.

Чрезвычайные доходы:

**Дебет 10 Кредит 91** - оприходованы материалы, оставшиеся после списания непригодного к восстановлению имущества организации;

**Дебет 76-1 Кредит 91** - отражена сумма полученного организацией страхового возмещения.

Суммы налога на прибыль, начисленные к уплате в бюджет согласно Расчету (налоговой декларации) за отчетный период отражаются в учете проводкой:

**Дебет 99 Кредит 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».**

Налоговые санкции (пени и штрафы) не уменьшают налогооблагаемой прибыли и отражаются проводкой:

**Дебет 99 Кредит 68 соответствующий субсчет.**

При составлении финансового отчета о прибылях и убытках россий-

ских предприятий используется многоступенчатый способ.

**На первом этапе** осуществляется определение прибыли (убытка) от продаж как разницы между доходами в виде выручки и расходами в виде себестоимости продаж. У торговых предприятий в качестве начального промежуточного показателя определяется валовой доход (маржа) - как реализованная торговая наценка. Информация об этих показателях формируется на счете 90 «Продажи».

**На втором этапе** определяется прибыль (убыток) от обычной финансово-хозяйственной деятельности путем сложения результата от продаж с прочим, операционным результатом, раскрытым на бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы».

**На третьем этапе** определяется нераспределенная (чистая) прибыль или убыток от обычной хозяйственно-финансовой деятельности путем вычета из предыдущего показателя суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций, информация о которых содержится на итоговом счете 99 «Прибыли и убытки».

**На четвертом этапе** определяется нераспределенная (чистая) прибыль или непокрытый убыток от обычной хозяйственно-финансовой деятельности с учетом чрезвычайных обстоятельств в деятельности предприятия путем алгебраического сложения предыдущего показателя с чрезвычайными доходами и расходами на основе информации, также содержащейся на счете 99 «Прибыли и убытки».

Реформация бухгалтерского баланса осуществляется 31 декабря каждого года и предусматривает закрытие счета 99 «Прибыли и убытки».

В учете отражается прибыль (убыток) полученные организацией:

**Дебет 99 Кредит 84** - отражена чистая прибыль отчетного года;

**Дебет 84 Кредит 99** - отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

## **6. Доходы будущих периодов, основные виды и порядок их учета**

Информация о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы и разницах между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам материальных ценностей отражается на счете 98 «Доходы будущих периодов».

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

-98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

-98-2 «Безвозмездные поступления»;

-98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам,

выявленным за прошлые годы»;

-98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98-1 отражают арендную плату или квартирную плату, выручку за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементную плату за пользование средствами связи фактически полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

**Дебет 50, 51, 52 Кредит 98-1** - отражены поступления различных платежей в счет доходов будущих периодов;

**Дебет 98-1 Кредит 90-1** — отражаются суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов в составе доходов, полученных в рамках обычной деятельности с наступлением соответствующего периода;

**Дебет 98-1 Кредит 91-1** - отражаются суммы, ранее учтенные как доходы будущих периодов в составе прочих доходов с наступлением соответствующего периода.

При поступлении объектов основных средств, полученных безвозмезд-

дно делаются проводки с использованием субсчета 98 — «Безвозмездные поступления»:

**Дебет 08 Кредит 98-2** - отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств (нематериальных активов);

**Дебет 01, 04 Кредит 08** введение в эксплуатацию безвозмездно полученного основного средства (нематериального актива);

**Дебет 10, 11... Кредит 98-2** — получены безвозмездно иные материальные ценности.

Стоимость материальных ценностей, безвозмездно полученных от другой организации, облагается налогом на прибыль. Стоимость материальных ценностей, безвозмездно полученных от физических лиц, налогом на прибыль не облагается.

Стоимость безвозмездно полученного основного средства (нематериального актива) списывается по мере начисления амортизации:

**Дебет 20, 23, 25, 26, 44... Кредит 02 ( 05)** - начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству (нематериальному активу);

**Дебет 98-2 Кредит 91-1** - соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Стоимость безвозмездно полученных иных материальных ценностей, учтенная в составе доходов будущих периодов списывается по мере передачи их в производство:

**Дебет 20, 23, 25, 26, 44... Кредит 10;**

**Дебет 98-2 кредит 91-1** - соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Выявленные недостатки прошлого года учитываются с использованием субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы».

Недостача материалов и порча сверх норм убыли относится на виновных лиц и отражается:

**Дебет 94 Кредит 98-3** - отражена недостача материалов, выявленная за прошлые отчетные периоды, признанная виновными лицами или присужденная к взысканию с них судебными органами;

**Дебет 73-2 Кредит 94** - недостача материалов отнесена на виновное лицо;

**Дебет 50 (70) Кредит 73-2** - поступила в кассу (удержана из зарплаты виновного лица) в текущем отчетном периоде часть причитающейся к уплате суммы в возмещение ущерба;

**Д 98-3 Кредит 91 субсчет «Прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году»** - соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

Субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» используется. Если виновник недостачи возмещает ущерб по рыночным ценам утраченных ценностей. Обычно эта сумма больше, чем балансовая стоимость недостающих ценностей.

Недостача имущества и его порча сверх норм убыли относится на виновных лиц с выполнением следующих проводок:

**Дебет 94 Кредит 10** - списана балансовая стоимость недостающих материалов;

**Дебет 73-2 Кредит 94** - сумма недостачи материалов отнесена на виновное лицо;

**Дебет 73-2 Кредит 98-4** - отнесена на виновных лиц разница между балансовой и рыночной стоимостью недостающих ценностей;

**Дебет 50(70) Кредит 73-2** – поступила в кассу (удержана из зарплаты виновного лица) в текущем отчетном периоде часть 91 причитающейся к уплате суммы в возмещение ущерба:

**Дебет 98-4 Кредит 91-1** – зачислена в доход организации сумма сверх балансовой стоимости недостающего объекта по мере погашения задолженности виновными лицами.

Аналитический учет по счету 98 ведется по каждому виду доходов.

## **Тема: Учет собственного капитала организации**

### **1. Уставный капитал и учет его формирования**

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации предназначен счет 80 «Уставный капитал». На данном счете могут учитываться вклады товарищей, если организация является участником договора простого товарищества (совместной деятельности) и ей поручено вести бухгалтерский учет по договору. Величина уставного капитала характеризует размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов организации.

#### **Особенности формирования уставного капитала предприятий различных организационно-правовых форм**

№ п/п	Организационно - правовая форма	Уставный капитал	Особенности формирования
1	Полное товарищество	Складочный капитал	Совокупность вкладов участников полного товарищества, капитал
2	Товарищество на вере	Складочный капитал	Совокупность вкладов полных товарищей и вкладов участников-
3	Общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью	Уставный капитал	Совокупность вкладов участников общества, капитал долевой
4	Закрытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. Акции распределяются только среди учредителей ЗАО или иного заранее определенного круга лиц
5	Открытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число

6	Производственные	Паевой фонд	Совокупность паевых взносов членов кооператива
7	Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Уставный Фонд	Совокупность выделенных организации государством или муниципальным органом основных и оборотных средств

Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах организации: Уставе, учредительном договоре. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм. Например, минимальный размер уставного капитала вновь учреждаемого ООО, ЗАО должен составлять 100 базовых сумм, ОАО - 1000. В качестве базовой суммы используется минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом на дату государственной регистрации предприятия. Уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, которые приобретены акционерами. Уставом общества в соответствии с действующим законодательством могут быть установлены ограничения числа суммарной номинальной стоимости акций или максимального числа голосов, принадлежащих одному акционеру.

На основе учредительных документов организации на дату государственной регистрации делается проводка:

**Дебет 75 Кредит 80** — отражена величина зарегистрированного уставного капитала на сумму вкладов участников (собственников), необходимую для обеспечения ее деятельности и объявленную в учредительных документах.

Учредители в соответствии с законодательством Должны своевременно и правильно внести свои вклады в уставный капитал. Так, участник полного товарищества обязан внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации, а остальную часть — в сроки, установленные учредительным договором (п. 2 ст. 73 ГК РФ).

Уставный капитал ООО должен быть на момент регистрации общества

оплачен его участниками не менее, чем наполовину, а оставшаяся часть - в течение первого года деятельности общества (п. 3 ст. 90 ГК РФ).

Член кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее десяти процентов паевого взноса, а остальную часть — в течение года с момента регистрации (п. 2 ст. 109 ГК РФ).

Уставный фонд унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, должен быть полностью оплачен собственником до государственной регистрации (п. 4 ст. 114 ГК РФ).

К моменту регистрации акционерного общества оплата акций не требуется. Не менее 50% акций, распределенных при учреждении АО, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента регистрации. Освобождение учредителей от обязанности оплаты доли уставного капитала хозяйственного общества, в том числе путем зачета требований к обществу, **не допускается**, (п. 2 ст. 90, п. 2 ст. 99 ГК РФ). Факты невнесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации могут быть основанием для соответствующих органов управления для признания организации неучрежденной (несостоявшейся) и подлежащей ликвидации. Средства учредителей, вносимые в уставные фонды в порядке, установленном законодательством РФ, не облагаются НДС. Не облагаются НДС также средства, полученные в виде пая (доли) в натуральной или денежной форме при ликвидации или реорганизации организации, в размерах, не превышающих их уставный фонд, а также пая (долю) юридических лиц (ст. 149 НК РФ).

Вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и другими видами имущества.

Внесение вкладов фиксируется проводкой:

**Дебет 51 (50, 52, 08, 10, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 55, 58)**

Кредит 75 - внесены вклады учредителей в уставный (складочный) капитал, а также средства, поступившие от учредителей и акционеров в счет погашения задолженности в виде денежных средств, основных средств, незавершенного

строительства, материалов, незавершенного производства, товаров и др.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада а уставный (складочный) капитал организации, определяется из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками} организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (ПБУ 5/01 п. 8).

При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости имущества, вносимого в оплату акций независимо от их стоимости, обязательно привлечение независимого оценщика.

Организация аналитического учета уставного капитала в разрезе акционеров должна решать две основные задачи:

- учет и точное подтверждение прав собственников (в том числе при их смене) на ценные бумаги;
- получение информации о лицах, которые вправе требовать от акционерного общества исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

Эти задачи могут решаться через учет акций, проданных акционерам, путем ведения реестра акционеров непосредственно акционерным обществом или с помощью привлеченной для этого специализированной профессиональной организации. При этом организация, ведущая реестр акционеров (акционерное общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг), является держателем реестра акционеров.

Законом 120-ФЗ ограничена возможность ведения реестра акционеров самим акционерным обществом. Если число акционеров-владельцев обыкновенных акций более 50 (вместо прежних 500), то держателем реестра должен быть регистратор.

Ведение реестра акционеров начинается не позднее одного месяца с момента государственной регистрации общества. При этом общество не освобождается от ответственности за ведение и хранение реестра акционеров.

Учет расчетов общества с акционерами по принадлежащим им акциям целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров о стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендах являются основанием для отражения данных о стоимости уставного капитала и расчетов с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и отчетности.

Вклады в складочный капитал полных товариществ и товариществ на вере в учете отражаются так же, как и вклады в уставные капиталы акционерных обществ и ООО. Если организация является участником договора простого товарищества (совместной деятельности) и ей поручено ведение бухгалтерского учета, то вклады товарищей учитываются на отдельном балансе.

Типовые проводки по получению и возврату вкладов по договору простого товарищества:

**Дебет 01 (10, 41, 50, 51, 52, 51 и т.д.) Кредит 80** - оприходованы вклады участник» договора простого товарищества;

**Дебет 80 Кредит 01 (10, 41, 50, 51, 52, 58 и т.д.)** - возвращено имущество участникам договора простого товарищества

Учредители (участники) могут принять решение об увеличении уставного капитала. Соответствующие изменения в учредительных документах должны быть зарегистрированы. Уставный капитал может быть увеличен только после того, как будут полностью оплачен ранее объявленный капитал. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета увеличения уставного капитала аналогичен его формированию.

Решение об увеличении номинальной стоимости акций может принять только общее собрание. Законом «Об акционерных обществах» определено, что решение об увеличении уставного капитала может быть принято советом директоров только единогласно, причем имеется в виду единогласие всех членов совета (кроме, выбывших), а не только принимавших участие в заседании.

Следует иметь в виду, что если уставный капитал увеличивается за счет имущества общества (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и др.), то образование дробных акций не допускается. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного капитала и резервного фонда, т.е. должно соблюдаться общее правило:

$$Ач \geq УК + Р\Phi,$$

где Ач - стоимость чистых активов общества;

УК - уставный капитал;

РФ - резервный фонд.

#### Типовые проводки по увеличению уставного капитала

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств акционеров	75	80
2	Отражено увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала (нераспределенной прибыли) общества	83 (84)	80
3	Отражено увеличение уставного капитала за счет конвертации облигаций в акции общества	66 (67)	80
4	Отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость дополнительно размещенных акций путем подписки (после регистрации итогов размещения акций и внесения изменений в устав ОАО)	75	80

Учредители (участники) могут принять решение об уменьшении уставного капитала исходя из собственных интересов либо из требований законодательства. Акционерное общество обязано в соответствии с ГК РФ принять решение об уменьшении уставного капитала, если по данным годового бухгалтерского баланса стоимость чистых активов акционерного общества станет меньше величины уставного капитала. Если в результате произведенного уменьшения балансовая стоимость уставного капитала окажется ниже установленного минимума, общество подлежит ликвидации.

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров - уменьшить уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости акций либо (если такая возможность предусмотрена в уставе общества) путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного (складочного) капитала возможно в случае изъятия вкладов участниками (учредителями), аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций.

### Типовые проводки по уменьшению уставного капитала организации

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Аннулированы собственные акции, выкупленные у акционеров (после внесения изменений в учредительные документы)	80	81
2	Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов ( после внесения изменений в учредительные документы)	80	84
3	Отражено уменьшение уставного капитала, если он не полностью оплачен л течение года после регистрация	80	75
4	Уменьшение величины уставного капитала на сумму уменьшения номинальной стоимости акций или на сумму вклада при выходе одного из участников из состава организации	80	75

Синтетический учет уставного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

Аналитический учет по счету 80 организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

## 2.Добавочный капитал, его формирование и учет

**Добавочный капитал** – это составляющая собственного капитала организации, выделяемая в качестве объекта бухгалтерского учета и

самостоятельного показателя отчетности. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета определяет добавочный капитал путем перечисления его составных частей.

Пунктом 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации {утв. Приказом Минфина России от 29.07,1998 г. № 34н, в ред, изменений и дополнений} установлено, что в качестве добавочного капитала учитываются «сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы».

**Добавочный капитал**- это источники увеличения стоимости имущества организации. Для обобщения информации о добавочном капитале используется счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование добавочного капитала может осуществляться за счет:

- увеличения стоимости основных средств в результате переоценки;
- эмиссионного дохода;
- направления в него части чистой прибыли;
- образования курсовых разниц в случае погашения задолженности по взносам в уставный складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте;
- присоединения к добавочному капиталу суммы использованных целевых инвестиционных средств.

Бухгалтерский учет формирования добавочного капитала за счет прироста учетной стоимости основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/81, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03,2001 г. № 26н. Порядком проведения переоценки по состоянию на 1 января 1997 г. (утв. Госкомстатом России 18.02.1997 г. № ВД- 1-24/336, Минэкономки России 18.02. 1997 г., Минфином России 18.02.1997 г.), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина России от

20.07.1998 г. № 33», в ред. изменений и дополнений), Инструкцией по применению Плана счетов (утв. Приказом Минфин» России от 31.10.2000г. № 94н) и иными документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Организации имеет право не чаще одного раз в год (начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. Сумма дооценки объекта основных средств, в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве прочих расходов, относится на счёт прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. Эмиссионный доход образуется у организации при продаже акций ОАО по рыночной цене выше номинала..

Согласно ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на добавочный капитал. В данном случае под курсовой разницей подразумевается разность, возникающая между официальными курсами иностранной валюты, котируемыми ЦБ РФ, на дату ее фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации учредительных документов. В современных условиях отбывает, как правило, положительной и поэтому рассматривается в качестве инфляционного источника, учитываемого в составе добавочного капитала.

В бухгалтерском учете положительная курсовая разница, возникшая при внесении иностранной валюты в уставный капитал предприятия, отражается записью:

**Дебет 83 Кредит 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам» в уставный (складочный) капитал».**

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы предприятием на финансирование долгосрочных инвестиций. Данные средства зачисляются

вначале на специальный банковский счет, с которого затем производится их списание на покрытие расходов, осуществляемых в соответствии с инвестиционной программой предприятия. Затем израсходованная сумма бюджетных ассигнований включается в состав добавочного капитала бухгалтерской записью:

**Дебит 86 «Целевое финансирование»**

**Кредит 83 «Добавочный капитал».**

Основанием для такого присоединения может выступать только факт использования бюджетных средств по целевому назначению.

Добавочный капитал может (пополняться за счет средств, направляемых на пополнение собственных оборотных средств, данный источник образуется в процессе распределения участниками нераспределенной прибыли предприятия.

#### **Типовые проводки по формированию добавочного капитала**

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Увеличена стоимость объекта основных средств в результате переоценки	01	83
2	Доход от размещения собственных акций по цене выше номинала (эмиссионный доход) направлен на увеличение добавочного капитала	75	83
3	Чистая прибыль направлена на формирование (увеличение) добавочного капитала	84	83
4	Фактически использованные целевые инвестиционные средства включены в состав добавочного капитала (в некоммерческой организации)	86	83

Средства добавочного капитала наиболее часто используются на следующие цели:

погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки;

- увеличение уставного капитала организации погашение убытка;
- распределение-между акционерами.

Снижение величины добавочного-капитала возможно при снижении стоимости основных средств, выявившейся по результатам их переоценки. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной » добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве прочих расходов. В пункте 15 ПБУ 6/01 по вопросу списания накопленных сумм дооценки содержится следующее требование: «При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации». Организации обязаны при выбытии объекта основных средств выполнять следующую проводку:

**Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке» Кредит 84 «Нараспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** - списаны накопленные по данному конкретному объекту суммы дооценки.

Для выполнения этой проводки должны быть выполнены следующие действия:

- в сальдо счета 83 «Добавочный капитал» в части субсчета «Прирост стоимости имущества по переоценке» должно быть расшифровано по всем объектам основных средств, подвергавшимся переоценке. На основании ведомостей проведения переоценки необходимо определить долю добавочного капитала, приходящуюся на каждый отдельный инвентарный объект;
- в случае имевшего место использования добавочного капитала для увеличения уставного капитала либо для уценки основных средств

ниже, их первоначальной стоимости организация должна определить, каким именно объектам не будет соответствовать полная сумма накопленных дооценок. Например, можно принять, что на эти цели использована переоценка уже выбывших с баланса объектов; в момент списания основных средств с баланса (по любым причинам) в учете делается указанная выше запись на всю сумму дооценок, приходящуюся на долю выбывающего объекта. Сумма дооценок, приходящаяся на долю выбывающего объекта, могла быть ранее уменьшена в случае, если рассматриваемые объекты были в списке, сформированном на предыдущем шаге, Тогда запись будет делаться не на всю сумму накопленных по объекту дооценок, а на ее неизрасходованную часть.

#### Типовые проводки по использованию добавочного капитала

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Уменьшена стоимость объекта основных средств в результате переоценки	83	01
2	Отражено превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды	83	91
3	Добавочный капитал распределен между учредителями (участниками) организации	83	75-2
4	Добавочный капитал направлен на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы)	83	80

### **3. Учет формирования и использования резервного капитала**

Резервный капитал образуется за счет чистой прибыли, он имеет строго целевое назначение. В балансе отражается по соответствующей статье и включает резервный фонд, образованный в соответствии с законодательством, и резервы, образованные в соответствии с учредительными

документами. Таким образом, резервный капитал подразделяется на резервный фонд, создаваемый предприятиями в обязательном порядке, и другие необязательные резервные фонды. Эти типы резервных фондов должны отражаться в балансе отдельно.

В российских акционерных обществах законодательством установлен четкий порядок формирования обязательного резервного фонда. В статье 35 Закона «Об акционерных обществах» установлены требования к формированию резервного фонда: его минимальный размер 5% уставного капитала.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Для иных целей резервный фонд не может быть использован.

Для предприятия с иностранными инвестициями размер резервного фонда составляет не менее 25% его уставного капитала.

Общества с ограниченной ответственностью не обязаны создавать резервный фонд. Однако ООО может создать резервный капитал, если это предусмотрено уставом общества. Кооперативы, унитарные предприятия также могут создавать резервный фонд на условиях, установленных уставом. В некоммерческих организациях создание резервного фонда не предусмотрено.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисление в резервный фонд отражаются по кредиту счета, а использование фонда - по его дебету. Резервный фонд независимо от организационно-правовой формы организации формируется за счет чистой прибыли (не менее 5%). Направления использования резервного капитала (фонда) должны быть отражены в уставе организации.

Формирование резервного капитала отражается проводкой:

**Дебет 84 Кредит 82** - образован резервный фонд за счет чистой прибыли.

Использование средств резервного капитала может быть осуществлено по следующим направлениям:

- покрытие убытка за отчетный год;
- выплата дивидендов, начисленных за счет резервного фонда в соответствии с установленным порядком.

В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

**Дебит 82 Кредит 84** - средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

**Дебит 82 Кредит 75** - отражена задолженность учредителям (участникам) организаций по выплате дивидендов, начисленных за счет резервного фонда (в соответствии с установленным порядком).

Накопленные в необязательных резервных фондах средства можно использовать на самые разнообразные цели, например, для выплаты дивидендов акционерам при отсутствии прибыли за истекший год.

Синтетический учёт резервного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

#### **4. Бухгалтерский учет нераспределенной прибыли**

**Нераспределенная прибыль** - это часть чистой прибыли, которая не была распределена между акционерами (участниками) и осталась в распоряжении предприятия.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое содержание этого счета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера. Формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается следующими проводками:

**Дебет 99 Кредит 84 субсчет «Прибыль, подлежащая распределению»** - отражена чистая прибыль отчетного года;

**Дебет 84 субсчет «Непокрытый убыток» Кредит 99** - отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

В течение отчетного года финансовый результат организации (прибыль или убыток) отражается на счете 99 «Прибыли и убытки». 31 декабря каждого года при реформации баланса сумма полученной чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К счету 64 можно открыть следующие субсчета:

- «Прибыль, подлежащая распределению»;
- «Нераспределенная прибыль»;
- «Непокрытый убыток».

Чистая прибыль может быть использована на:

- выплату дивидендов акционерам (участникам) организации;
- создание и пополнение резервного капитала;
- увеличение добавочного капитала;
- погашение убытков прошлых лет.

В случае получения убытка решение, о том за счет каких средств он будет покрыт, принимается собственниками (учредителями) организации (общим собранием акционеров в ЗАО или ОАО или собранием участников ООО),

Убыток может быть погашен за счет:

- целевых взносов акционеров (участников) организации;
- средств резервного капитала;
- средств нераспределенной прибыли прошлых лет.

Убыток может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов.

#### **Типовые проводки по погашению убытков организации**

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие	
		Дебет	Кредит
1	Убыток покрыт за счет целевых взносов работников организации	78	84
2	Убыток покрыт за счет целевых взносов учредителей организации	75	84

3	Средства резервного капитала направлены на погашение убытка	82	84
4	Средств» добавочного капитала направлены на погашение убытка	8Й	84
6	Уставный капитал уменьшен до величины чистых активов (после внесения изменений в учредительные документы)	80	84

Решение о распределении чистой прибыли принимается собственниками (учредителями) организации. Для предприятий различных организационно-правовых форм законодательство устанавливает сроки не позднее которых должно быть принято решение о распределении прибыли. Например, акционерные общества должны определиться с тем, как потратят прибыль, до 1 июля. Распределение чистой прибыли находится в исключительной компетенции общего собрания участников (акционеров) не может быть осуществлено единоличным распоряжением (приказом руководителя организаций). Решения общего собрания участников (акционеров) нужно зафиксировать в протоколе. На основании этих решений руководитель организации издает соответствующие приказы, которые поступают в бухгалтерию.

Собрание акционеров (участников) организации может принять решение не распределять полученную прибыль или оставить нераспределенной какую-то ее часть. Новый план счетов не предусматривает отдельных счетов для создания фондов специального назначения. Организация может самостоятельно организовать аналитический учет прибыли, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.. Минфин России в новом Плане счетов реализовал подход, в соответствии с которым чистая прибыль может быть использована только на развитие организации при наличии согласия собственника.

Отражение в учете хозяйственных операций по использованию чистой прибыли зависят от ряда факторов. Можно выделить три базовых варианта отражения в учете использования прибыли.

1. Существует позиция, согласно которой, если предприятие имеет утвержденную собственниками (акционерами, учредителями) смету расходов за счет чистой прибыли прошлого года (или прибыли отчетного года), в которой заложены выплаты за счет чистой прибыли, то бухгалтер может отражать в учете уменьшение нераспределенной прибыли. Таким образом, для реализации данного подхода необходимо:

- наличие решения собственников о предоставлении права финансировать определенный вид затрат на определенную сумму за счет чистой прибыли определенного года;
- наличие документально подтвержденной компетенции руководителя на расходование прибыли;
- наличие распоряжения руководителя;
- наличие прибыли за предыдущие периоды.

2. При отсутствии согласия собственника на осуществление расходов за счет чистой прибыли О.Г. Лапина рекомендует отражать данные расходы на счете 76. При получении согласия собственника данные расходы организация перекосит на счет остающейся в распоряжении предприятия прибыли: **Дебет 84 Кредит 76.**

3. Ряд авторов рекомендуют при отсутствии согласия собственника на осуществление расходов за счет чистой прибыли отражать с использованием счетов затрат либо счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Так, например, расходы, связанные с оплатой дополнительных отпусков, предусмотренных коллективным договором, работнику основного производства рекомендуют отражать на счете 20 «Основное производство» с последующей корректировкой балансовой прибыли для определения размера подлежащего к уплате в бюджет налога на прибыль.

Если расходы напрямую не связаны с ведением обычных видов деятельности, то данные затраты рекомендуют отражать в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Данный подход связан с тем, что в соответствии с инструкцией по применению нового Плана

счетов счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен исключительно для учета выплат дивидендов и создания резервного фонда и погашения убытков прошлых лет.

Следует обратить внимание на то, что отражение на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)» расходов за счет чистой прибыли или ее отсутствии не допускается. В этом случае расходы должны отражаться на счетах учета расходов по обычным видам деятельности либо прочих расходов.

При аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

#### Типовые проводки по использованию нераспределенной прибыли

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие	
		Дебет	Кредит
1	Оплачены расходы за счет нераспределенной прибыли с расчетного, валютного, специального счетов в банке ( по решению учредителей)	84	51,52, 55
2	Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам), являющимся сотрудниками организации	54	70
3	Начислены дивиденды (доходы) учредителям (участникам) организаций	84	75-2
4	Начислены доходы участникам простого товарищества (на отдельном балансе)	84	75-2
5	Начислены доходы, причитающиеся государственному (муниципальному) органу (в учете унитарного предприятия)	84	75-2
6	Чистая прибыль направлена на увеличение уставного капитала (после внесения изменений в учредительные документы)	84	80
7	Чистая прибыль направлена а) формирование (увеличение) резервного капитала	84	82
8	Чистая прибыль направлена б) формирование (увеличение) добавочного капитала	84	83
9	Чистая прибыль отчетного года направлен на погашение убытка прошлых лет	84	84

Синтетический учет нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет

ведется в журнале-ордере № 12, нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года - в журнале-ордере № 15.

### **Организация аналитического учета нераспределенной прибыли**

В новой Плане счетов предусмотрена возможность разделения в аналитическом учете, средств нераспределенной прибыли, использованных в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованных. Аналитический учет нераспределенной прибыли должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. В аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться. На предприятиях должен быть организован системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли. Как отмечает Л.З. Шнейдман: «Средства нераспределенной прибыли не расходуются безвозвратно. Они постоянно обращаются в организации, меняя свою форму из денежной в Товарную и наоборот. При этом совокупная величина активов не изменяется. Как правило, сальдо по счету 84 может лишь возрастать, свидетельствуя о промессе самофинансирования организации, приросте ее имущества по сравнению с суммой первоначальных вложений.»

К счету 84 могут быть открыты следующие субсчета:

- «Прибыль, подлежащая распределению» (84-1);
- «Нераспределенная прибыль в обращении»(84-2);
- «Нераспределенная прибыль использованная»(84-3).

### **Основные функции субсчетов**

Прибыль, подлежащая распределению (84-1)	Нераспределенная прибыль и обращения (84-2)	Нераспределенная прибыль использованная (84-3)
--	---	--

<p>- зачисление всей суммы чистой прибыли отчетного года:</p> <p>Дебет 99 Кредит 84-1; — начисление дивидендов:</p> <p>Дебет 84-1 Кредит 70, 75; — отчисления в резервный фонд: Дебет 84-1 Кредит 82</p>	<p>- отражение общей суммы нераспределенной между акционерами прибыли;</p> <p>- характеристика величины средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов;</p> <p>— отражение фактического использования средств на создание нового имущества</p>	<p>— обобщение информации о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т.е. на какую сумму приобретено новое имущество.</p> <p>По мере производства записи: дебет счета 01 и кредит счета 08 в учете делается внутренняя запись, по счету 84: дебет субсчета «Нераспределенная прибыль в обращении и кредит субсчета «Нераспределенная прибыль использованная»</p>
--	--	--

**ПРИМЕР:** По окончании года ООО «Мояк» имеет следующие показатели финансово-хозяйственной деятельности. Прибыль отчетного года - 600 тыс. руб., в том числе от обычных видов деятельности - 500 тыс руб., от прочих доходов и расходов - 100 тыс.руб. Налог на прибыль за год - 150 тыс. руб.

Согласно уставу и учредительным документам ООО «Маяк» ежегодно отчисляет в резервный фонд 10% чистой прибыли, что в рассматриваемом случае составляет 45 тыс. руб. (600 000 - 150 000) руб. X 10%.

Общим собранием участников ООО «Маяк» установлено ежегодное распределение части чистой прибыли общества между участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале общества.

Участниками общества являются три физических лица, доли которых составляют 25,25 и 50% уставного капитала. Один из участников ООО «Маяк» является одновременно работником общества. По результатам истекшего года общим собранием ООО принято решение о распределении между участниками общества 40% чистой прибыли. В январе следующего года согласно решению, принятому общим собранием ООО, часть чистой прибыли направляется на выплату дивидендов участникам общества пропорционально

их долям в уставном капитале.

**В бухгалтерском учете возникли следующие записи:**

№	Содержанке операций	Корреспондирующие		Сумма,
		Дебет	Кредит	
1	Начислен налог на прибыль за год	90	68	150
2	Отражен финансовый результат по обычным видам деятельности предприятия	90-9	99	500
3	Отражен результат по операциям, связанным с прочими доходами и расходами	91-9	99	100
4	Заключительным оборотом декабря списана сумма чистой прибыли	99	84-1	450
Использование чистой прибыли				
1	Отражены отчисления в размере 10% чистой прибыли предприятия в резервный фонд	84-1	82	45
2	Начислены дивиденды, подлежащих выплате участникам - не работникам общества (450 тыс. руб. x 40%) x 25% x 2	84-1	75-2	90
3	"Начислены дивиденды, подлежащие выплат участнику — работнику общества (450 тыс. руб. x 40%) x 50%	84-1	70	90
4	Выплачены начисленные дивиденды участникам общества	75-2, 70	50	180
5	Отражена общая сумма нераспределенной между акционерами прибыли	84-1	84-2	235

В феврале ОАО «Маяк» приобретены основные средства и нематериальные активы на общую сумму 60 тыс. руб.

Средства нераспределенной прибыли, направляемые на финансовое обеспечение производственного развития организации, (например, на приобретение нового имущества), безвозвратно не расходуются, а представляют собой источник финансирования капитальных вложений на приобретение этого имущества.

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб
		Дебет	Кредит	
1	Отражены капитальные вложения организации в строительство объектов основных средств	08	60,76	50
2	Отражено поступление в организацию приобретаемых объектов нематериальных активов	08	60,76	10
3	Оплата стоимости приобретенных (приобретаемых) объектов основных средств	60,76	51,50	60
	и нематериальных активов, оплата подрядных работ по строительству объектов основных средств			
4	Ввод в эксплуатацию (принятие к учету) приобретенных (построенных) объектов основных средств	01	08	50
5	Принятие к учету приобретенных объектов нематериальных активов	04	08	10
6	Одновременно с принятием объектов основных средств и нематериальных активов на учет отражается источник финансирования затрат на их приобретение (строительство)	84-2	84-3	60

Таким образом, суммы нераспределенной прибыли прошлых лет, направленные на приобретение нового имущества организации, должны отражаться в бухгалтерском учете внутренней корреспонденцией по субсчетам счета 84.

Общая сумма нераспределенной прибыли прошлых лет в течение года является величиной постоянной и неизменной.