В.В. ПАТРОВ, И.И. БОЧКАРЕВА, Г.Г. ЛЕВИНА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие
по программе подготовки и аттестации
профессиональных бухгалтеров

Базовый курс

Москва

Издательский дом БИНФА
2011

© Издательский дом БИНФА, 2008

© В.В. Патров, И.И. Бочкарева, Г.Г. Левина, 2006, 2008

Незаконное копирование и распространение материалов, полностью или частично, запрещено.
Исключительные права принадлежат ООО «Издательский дом БИНФА».
По всем вопросам обращаться: тел. (499) 611-20-40; e-mail: binfa@inbox.ru

Предисловие

Уже много лет в нашей стране существует Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Многие наши коллеги стали его членами. Каждый год, чтобы продлить свое членство в институте, они повышают квалификацию в объеме 40 учебных часов. И каждое такое повышение — новый шаг на пути познания и освоения своей профессии. Почти во всех странах мира есть такая практика и такие профессиональные объединения — институты. О том, чтобы создать такой институт в нашей стране, мечтали многие бухгалтеры, и они многое делали, дабы добиться этого. Но только на закате XX в. и на пороге XXI в. — века грядущего — появилась возможность воплотить эту мечту в жизнь.

Однако, чтобы стать профессиональным бухгалтером, частью всемирного объединения счетных работников, человек должен продемонстрировать свои знания, проверить себя и подготовиться к испытаниям. Ему надо знать определенный минимум нормативных требований и, что еще труднее, их понимать. Дело в том, что суть всех проблем, и прежде всего проблем бухгалтерских, лежит не в написанных положениях и инструкциях, а в понимании их людьми, которые с этими положениями и инструкциями работают. Если это понимание адекватно тому, что вложили в тексты те, кто их составлял, тогда все благополучно; но, как правило, полной адекватности нет. Такая ситуация обострилась в последнее время в связи с тем, что в повседневную жизнь все больше проникает новых, часто трудно понимаемых нами идей. И наша задача заключается не в том, чтобы эти идеи осуждать, а в том, чтобы продемонстрировать готовность к правильному их пониманию. Вступление в институт и есть проверка нашей бухгалтерской готовности, т.е. умения понимать то, что творцы-законодатели вкладывают в обязательные бухгалтерские нормы.

В существенной степени данное пособие окажет помощь в решении этих проблем. Вы читаете текст: что-то знаете, что-то понимаете, но бывает вам лишь кажется, что знаете и понимаете. Но это иллюзия, на самом деле вы не знаете и не понимаете.

Наше пособие и призвано рассеять иллюзии о кажущемся знании и особенно о кажущемся незнании. Часто человек сомневается, приуменьшает свои представления об учете, но чтение хорошей книги убеждает его, что он знает, знает много и основательно, и, сдав экзамены на профессионального бухгалтера, наш коллега может работать с большей уверенностью, и к нему, обладателю аттестата профессионального бухгалтера, и коллеги, и работодатели будут относиться с большим доверием и вниманием.

При этом чтение книги не избавляет бухгалтера от чтения нормативных документов. Можно даже сказать, что наше пособие — это дверь в их большой мир. Документы всегда надо иметь под рукой, а о каких документах идет речь — с этого начинаются все главы книги. Когда бухгалтер читает нормативные документы, он обычно ругает их. Прежде всего его раздражает жуткий, но только на первый взгляд, бюрократический и схоластический стиль изложения. Однако нашим предкам принадлежит мудрое наставление: «Со многим прилежанием прочитай словеса, а не тщися листы токмо обращать. Аще ты есть требе, не ленися, но и двакраты прочитай словеса, да разумееши силу их» (Пролог, 1641 г.). И авторы книги могут только повторить этот совет: читайте, вникайте в смысл, думайте и еще раз читайте. Не удивляйтесь, если вдруг вы столкнетесь с положением, когда предписания одного нормативного документа противоречат нормам другого. Наивный человек сразу думает, что все документы неправильные. Нет, они правильные: чем совершеннее система нормативного регулирования, тем больше в ней внутренних противоречий. Мудрых людей это не смущает; за много столетий жизнь для таких случаев выработала три простых правила.

1. Если норма, изданная вышестоящей инстанцией, противоречит норме, изданной нижестоящей, то действует норма первая, не отменяя все остальные нормы второго.

2. Если противоречащие нормы изданы одной и той же инстанцией, то действует норма последнего по времени нормативного документа, не отменяя остальные нормы первого документа.

3. Если в тексте одного и того же нормативного документа встречаются противоречивые нормы, то правильной признается более узкая норма, т.е. посвященная частным случаям, по сравнению с нормой, которая трактует более широко ту же проблему. Причем более широкая норма продолжает действовать для всех других случаев.

Излагая учебный материал, авторы исходили из следующих предпосылок:

1) в основе работы профессионального бухгалтера лежат проблемы. И как эти проблемы решать с помощью нормативных документов показано в пособии;

2) проблемы можно решать не только по действующим документам, которые меняются, но и по международным стандартам (МСФО), о которых так много говорят; но они тоже меняются. Однако авторы внесли большой вклад в учебный материал, показав самые принципиальные и существенные отличия ПБУ от МСФО и решения методологических проблем по ПБУ и МСФО;

3) в каждой главе приводятся таблицы важнейших проводок, отражающих оформление фактов хозяйственной жизни. Это сделано для удобства подготовки к экзаменам и позволяет в случае необходимости использовать пособие как справочник, который поможет профессиональным бухгалтерам в их повседневной работе;

4) представляет ценность рассмотрение ответственных моментов договорной политики организаций и как эта политика может сказаться на представлении ее финансового положения;

5) в работе не приводятся образцы первичных документов, формы учетных регистров и бухгалтерской отчетности. Мы убеждены в том, что этот бухгалтерский аспект хорошо известен нашим коллегам из повседневной практики;

6) полные выходные данные нормативных документов, на которые ссылаются авторы в учебном пособии, приведены в списке литературы;

7) книга написана как путеводитель по интеллектуальным лабиринтам, созданным для тех, кто сдает экзамены на высокое звание профессионального бухгалтера. Именно поэтому учебное пособие построено в строгом соответствии с утвержденной программой подготовки профессиональных бухгалтеров к сдаче экзамена по разделу «Бухгалтерский учет» (подраздел «Финансовый учет»).

И наконец, книга, которую предваряет это предисловие, написана тремя специалистами, которые в течение многих лет принимали участие в аттестации профессиональных бухгалтеров, и отражает их живой опыт общения с бухгалтерами-практиками.

Авторы следующим образом распределили представленные главы: проф. В.В. Патров написал гл.: 6, 21–22, гл. 14, 18 совместно с доц. И.И. Бочкаревой и доц. Г.Г. Левиной, гл. 16, совместно с доц. И.И. Бочкаревой, гл. 20 совместно с доц. Г.Г. Левиной; доц. И.И. Бочкарева написала гл.: 1–3, 8, 9, 11, 12, 15, гл. 14, 18 совместно с проф. В.В. Патровым и доц. Г.Г. Левиной, гл. 16 совместно с проф. В.В. Патровым; доц. Г.Г. Левина написала гл.: 4, 5, 7, 10, 13, 17–19, гл. 14, 18 совместно с проф. В.В. Патровым и доц. И.И. Бочкаревой, гл. 20 совместно с проф. В.В. Патровым.

Общее редактирование выполнено д.э.н., проф. В.В. Патровым.

Ярослав Соколов

Глава 1.

Учет вложений во внеоборотные активы

1.1. Общие принципы учета вложений во внеоборотные активы

Под вложениями во внеоборотные активы (долгосрочными инвестициями) понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений.

В зависимости от того, какой объект будет принят к учету в результате инвестиций, можно выделить вложения:

• в основные средства (в том числе доходные вложения в материальные ценности);

• в нематериальные активы;

• в научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКТР).

Синтетический учет вложений во внеоборотные активы ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующим субсчетам.

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому создаваемому или приобретаемому объекту основных средств и нематериальных активов; по затратам, связанным с формированием основного стада, — по видам животных; по расходам, связанным с выполнением НИОКТР, — по видам работ, договорам (заказам).

По дебету счета 08 отражаются (накапливаются) фактические затраты организации, включаемые в первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других активов. По кредиту счета списывается сформированная первоначальная стоимость объектов после принятия их к учету (ввода в эксплуатацию) в дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и др.

При продаже, безвозмездной передаче и прочих выбытиях незавершенных вложений во внеоборотные активы их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину вложений организаций в незавершенное строительство, модернизацию и реконструкцию основных средств, незаконченные операции приобретения и создания основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов.

Финансируются долгосрочные инвестиции за счет собственных средств (накопленной амортизации, нераспределенной прибыли, поступлений от продажи основных средств, сумм страховых возмещений) и привлеченных средств (кредитов, займов, бюджетных ассигнований и др.).

1.2. Учет капитальных вложений

Согласно Федеральному закону от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» инвестиции в основной капитал (основные средства) называют капитальными вложениями, участниками которых являются инвесторы, заказчики, подрядчики и пользователи объектов капитальных вложений.

Инвесторы осуществляют финансирование капитальных вложений, заказчики — реализацию инвестиционных проектов, подрядчики производят строительно-монтажные работы, пользователи эксплуатируют объекты капитальных вложений в целях получения прибыли и (или) достижения другого полезного эффекта. Несколько функций может совмещать одно лицо, проявляя себя, например, как инвестор-заказчик, заказчик-подрядчик, инвестор-пользователь, или выполнять даже все функции.

Капитальные вложения в основные средства связаны со следующими действиями:

• приобретением земельных участков и объектов природопользования. Инвентарная стоимость данных объектов складывается из расходов по их приобретению и затрат по

улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей. При формировании первоначальной стоимости данных объектов (и прочих объектов недвижимости) следует учитывать расходы на государственную регистрацию прав собственности;

• приобретением объектов, требующих монтажа или сборки. Технологическое, энергетическое и производственное оборудование, требующее монтажа или сборки, учитывается на счете 07 «Оборудование к установке». Оно принимается к учету по дебету счета в сумме фактической себестоимости приобретения и списывается со счета 07 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» при передаче в монтаж. Фактическая себестоимость приобретения оборудования к установке определяется в соответствии с порядком, установленным для учета материально-производственных запасов (см. гл. 4 пособия), и включает стоимость по цене приобретения, расходы по приобретению и доставке на склады организации;

• приобретением зданий, сооружений, оборудования и других отдельных объектов основных средств или их частей, не требующих проведения строительно-монтажных работ при подготовке к эксплуатации (транспортные средства, свободностоящие станки, строительные механизмы, производственный инвентарь и др.);

• формированием основного стада путем приобретения взрослых животных или перевода молодняка, находящегося на выращивании, в основное стадо. Взрослые животные приходуются по фактической себестоимости приобретения, включая расходы по доставке; молодняк учитывается по оценке, которая складывается из фактической себестоимости выращивания на начало отчетного года и плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала года до момента перевода животных в стадо. В конце года величина плановой себестоимости корректируется (дополнительной, или сторнировочной, записью) до величины фактической себестоимости привеса или прироста;

• капитальным строительством, осуществляемым в форме нового строительства, реконструкции, модернизации, расширения и технического перевооружения действующих предприятий.

Объектами капитального строительства являются здания, сооружения со всеми относящимися к ним обустройствами (галереями, эстакадами), оборудованием, мебелью, инвентарем, а также, при необходимости, с прилегающими к ним инженерными сетями, объектами внешнего благоустройства и пр.

При капитальном строительстве организация строительства объектов, контроль за его ходом, бухгалтерский учет производимых при этом затрат производятся застройщиками. Застройщики — это предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, а также действующие предприятия (заказчики), осуществляющие капитальное строительство. Застройщика, совмещающего функции заказчика и застройщика, называют заказчиком-застройщиком.

Расходы по содержанию застройщика должны быть предусмотрены в смете на строительство и включены в первоначальную стоимость строящихся объектов.

Строительно-монтажные работы могут выполняться силами специализированных организаций (подрядный способ) или собственными силами заказчика-застройщика (хозяйственный способ).

Порядок взаимоотношений застройщика (заказчика-застройщика) и подрядчика определяется заключенным ими договором строительного подряда.

Договорная стоимость работ (цена) может устанавливаться:

• в твердой сумме за выполнение всей обусловленной договором работы с учетом оговорок в договоре, касающихся порядка ее изменения (в связи с выполнением более сложных работ или использованием более качественных и дорогих материалов и др.);

• цены, определяемой исходя из фиксированной в договоре расценки за каждую единицу выполняемой работы;

• исходя из возмещения всех расходов подрядчику, а также уплаты процента от этих расходов (но не выше максимальной цены выполняемых работ).

Форма расчетов устанавливается в договоре путем:

• авансовых (промежуточных) платежей подрядчику за выполненные работы;

• оплаты после завершения всех работ на объекте строительства.

Учет затрат на строительство по договору строительного подряда отражается в бухгалтерском учете как застройщика, так и подрядчика нарастающим итогом.

Учет затрат на строительство у застройщика отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств») в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками и подрядчиками. На этом же счете отражаются расходы на приобретение оборудования, работы по монтажу оборудования, прочие капитальные затраты и затраты на ввод в эксплуатацию или сдачу инвестору объекта.

До завершения строительства и сдачи объекта инвестору все затраты застройщика, включая стоимость принятых подрядных работ, отражаются в учете и отчетности как незавершенное строительство.

По завершении строительства застройщик определяет первоначальную (инвентарную) стоимость каждого вводимого в эксплуатацию объекта основных средств.

К расходам, формирующим первоначальную стоимость объекта, вводимого строительством, относятся: затраты на строительные работы, монтаж оборудования, приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, инструмента, инвентаря, а также другие расходы, предусмотренные сметами.

Финансовый результат у застройщика по деятельности, связанной со строительством, определяется как разница между фактическими затратами на его содержание и суммой, предусмотренной сметой на строительство.

Бухгалтерские записи по отражению вложений в основные средства (капитальные вложения) приведены в табл. 1.1.

1.3. Учет вложений в нематериальные активы и расходы на НИОКТР

Нематериальные активы (НМА) могут приобретаться организацией по договору об отчуждении исключительных прав у правообладателя или создаваться собственными силами или путем привлечения сторонних организаций. Как правило, необходима регистрация исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

Организации могут самостоятельно выполнять научно-исследовательские работы, опытно-конструкторские и технологические разработки или заключать договоры с исполнителями — специализированными организациями. В соответствии с ПБУ 17/02 в результате выполнения НИОКТР к учету могут быть приняты нематериальные активы или инвентарный объект «Расходы на НИОКТР». Подробно понятие и особенности учета расходов на НИОКТР рассмотрены в гл. 3 (разд. 3.7).

В табл. 1.1 представлены операции по учету вложений во внеоборотные активы.

Таблица 1.1

Корреспонденция счетов по учету вложений во внеоборотные активы

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Приобретение основных средств, в том числе оборудования, не требующего монтажа:		

1	2	3
акцептованы счета продавцов и поставщиков	08	60
учтен НДС	19	60
отражены прочие затраты по приобретению, доведению объектов до состояния, пригодного к эксплуатации	08	10, 70, 69, 76 и др.
учтен НДС	19	60, 76
отражены расходы на регистрацию прав собственности на объект недвижимости	08	68, 76
2. Приобретение оборудования, требующего монтажа:		
акцептованы счета поставщиков	07	60
учтен НДС	19	60
отражены прочие затраты по приобретению	07	60, 76, 71 и др.
учтен НДС	19	60, 76
отпущено оборудование со склада в монтаж (на сумму всех расходов по приобретению)	08	07
3. Строительство и монтаж, модернизация и реконструкция основных средств подрядным способом:		
акцептованы счета подрядчиков за выполненные СМР	08	60
учтен НДС	19	60
4. Строительство и монтаж, модернизация и реконструкция основных средств хозяйственным способом:		
затраты на строительно-монтажные работы	08	10, 70, 69, 60, 76 и др.
учтен НДС	19	60, 76
начислен НДС на стоимость выполненных СМР (на последнее число налогового периода)	19	68
5. Перевод молодняка животных в основное стадо:		
отражены расходы по выращиванию молодняка	20	10, 70, 69 и др.
отражена стоимость прироста молодняка по плановой себестоимости выращивания	11	20
переведен молодняк в основное стадо в течение года	08	11
откорректирована стоимость привеса или прироста молодняка до фактической себестоимости в конце отчетного года:		
а) фактическая стоимость выращивания выше, чем плановая	11	20
б) фактическая стоимость выращивания ниже, чем плановая	11 сторно	20 сторно
откорректирована стоимость молодняка в конце отчетного года:		

1	2	3
а) фактическая стоимость выращивания выше, чем плановая	08	11
б) фактическая стоимость выращивания ниже, чем плановая	08 сторно	11 сторно
6. Приобретение НМА:		
акцептован счет продавца (правообладателя) учтен НДС[1]	08 19	60 60
отражены дополнительные расходы для обеспечения условий по подготовке НМА к использованию	08, 19	10, 70, 69, 76 и др.
расходы по регистрации исключительных прав на НМА	08	68, 76
7. Создание НМА:		
отражены расходы по созданию НМА учтен НДС	08 19	10, 70, 69, 60, 76 и др. 60, 76
расходы по регистрации исключительных прав на НМА	08	68, 76
8. Выполнение НИОКТР:		
отражены расходы на НИОКТР, выполненные собственными силами учтен НДС	08 19	10, 70, 69, 60, 76 и др. 60, 76
акцептован счет исполнителя НИОКТР за выполненные работы учтен НДС	08 19	60 60
9. Приняты к учету:		
основные средства	01	08
в том числе доходные вложения в материальные ценности	03	08
нематериальные активы	04	08
объект «Расходы на НИОКТР»	04 НИОКТР	08
10. Списана стоимость объектов вложений во внеоборотные активы (незавершенного строительства и др.) при продаже и прочем выбытии	91	08
11. Списаны расходы на НИОКТР, которые не дали положительного результата	91	08
12. Предъявлен к вычету входной НДС: а) по СМР, выполненным хозяйственным способом (на момент определения налоговой базы согласно п. 6 ст. 171 НК РФ) б) в остальных случаях (при выполнении условий, предусмотренных НК РФ)	68 68	19 19

Примечание. После принятия на учет приобретенных ценностей (работ, услуг) организация фиксирует сумму НДС, относящуюся к ним, на дебете счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». В дальнейшем в большинстве

[1] С 01.01.08 передача исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем не облагается НДС.

случаев сумму НДС (при соблюдении условий, перечисленных в ст. 171 НК РФ) налогоплательщик имеет право принять к налоговому вычету (Д-т сч. 68, К-т сч. 19).

В случаях, предусмотренных ст. 170 НК РФ, налоги, предъявленные поставщиком (заказчиком) покупателю при приобретении ценностей (работ, услуг), включаются в их стоимость и не подлежат налоговому вычету. При этом делается запись по дебету счетов учета ценностей (08, 10, 41 и др.) или затрат (20, 25, 26, 41, 91 и др.) и кредиту счета 19.

1.4. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о вложениях во внеоборотные активы

В бухгалтерской отчетности по основным группам вложений во внеоборотные активы должны отражаться:

а) стоимость незавершенных вложений (на начало и конец отчетного периода);

б) стоимость вложений, начавшихся в отчетном периоде;

г) стоимость вложений, завершенных за отчетный период.

Дополнительно подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

• о состоянии расчетов с подрядчиками и другими субъектами, занятыми в строительстве;

• о произведенных затратах (по завершенному и незавершенному строительству), полученных доходах, финансовых результатах.

Особенности раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о вложениях во внеоборотные активы согласно МСФО

В соответствии с МСФО (IAS)16 «Основные средства» объекты незавершенного строительства и объекты, находящиеся в реконструкции, отражаются в составе основных средств. Требования к раскрытию информации об основных средствах рассмотрены в гл. 2.

Глава 2. Учет основных средств

2.1. Понятие, классификация и оценка основных средств

Основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных объектов, действующих в неизменной натуральной форме в течение длительного периода и используемых в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к основным средствам относят активы при единовременном выполнении следующих условий:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное пользование и владение или во временное пользование;

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

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются условия а)–г), и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Некоммерческие организации принимают к учету в качестве основных средств активы, предназначенные для использования в деятельности, направленной на достижение

целей создания данной организации (в том числе в предпринимательской деятельности), для управленческих нужд организации, а также при выполнении условий б) и в).

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход). В некоторых случаях срок полезного использования может определяться в зависимости от количества продукции или иного натурального показателя объема работ, который планируют получить в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования может быть пересмотрен в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

По *натурально-вещественному составу и выполняемым функциям* в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) основные средства учитываются по следующим группам: здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, другие виды основных средств (книжные фонды библиотек, капитальные затраты в арендованные основные средства, на мелиоративные, осушительные и другие работы по улучшению земель).

Кроме того, в состав основных средств включаются земельные участки и объекты природопользования, приобретенные организацией в собственность.

По *степени использования* основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), ремонте, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации, на консервации.

В *зависимости от имеющихся прав* на объекты основных средств они подразделяются на следующие группы:

• основные средства, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

• основные средства, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;

• основные средства, полученные организацией в аренду;

• основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;

• основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

В бухгалтерском учете основные средства принято подразделять *по назначению* на производственные объекты, используемые по обычным видам деятельности организации, и непроизводственные, которые не используются при осуществлении обычных видов деятельности организации.

Оценка основных средств представляет собой денежное выражение стоимости, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. Применяются три вида их оценки: первоначальная, восстановительная и остаточная.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*, которая определяется:

• *по объектам, приобретенным за плату* — по сумме фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и других возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ;

• *для объектов, вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал,* — по денежной оценке, согласованной учредителями;

• *для объектов, поступивших безвозмездно,* — по текущей рыночной стоимости на дату их принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

• *для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, — по стоимости переданного имущества исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств слагаются из следующих расходов:

• сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также сумм, уплачиваемых за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

• сумм, уплачиваемых организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

• сумм, уплачиваемых организациям за информационные и консультативные услуги, связанные с приобретением основных средств;

• таможенных пошлин и таможенных сборов;

• невозмещаемых налогов, государственных пошлин, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;

• вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

• иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

При формировании первоначальной стоимости основных средств следует учесть порядок списания затрат по займам и кредитам, полученным на приобретение и строительство основных средств. Согласно ПБУ 15/08 вышеуказанные затраты (проценты) включаются в стоимость инвестиционного актива[2].

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные или иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации или иному согласованному курсу, действующему на дату отражения соответствующих затрат в учете.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации, а также в результате переоценки.

Восстановительная стоимость — стоимость аналогичных объектов основных средств в действующих условиях воспроизводства, т.е. стоимость всех затрат на приобретение (строительство) основных средств, включая затраты на транспортировку, установку и т.п. по действующим рыночным ценам и тарифам на определенную дату.

Остаточная стоимость основных средств — это первоначальная (восстановительная) стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект, которому присваивается инвентарный номер. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно

[2] Согласно п. 7 ПБУ 15/08 к инвестиционным активам относятся объекты основных средств, требующие большого времени и затрат на их приобретение, строительство или изготовление (см. параграф 11.2).

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

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих существенно различный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Синтетический учет наличия и движения основных средств ведется на счете 01 «Основные средства». Если основные средства и другие материальные ценности приобретаются с целью сдачи за плату во временное владение и пользование и (или) временное пользование (прокат, аренду), то они подлежат учету на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Аналитический учет основных средств на счете 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам, а также по их видам, местам нахождения и т.д.

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

2.2. Учет поступления основных средств

Основные средства могут поступать в организацию различными способами:

- как вклад в уставный капитал;
- в результате капитальных вложений (долгосрочных инвестиций);
- в результате безвозмездной передачи или дарения;
- по договору аренды;
- как вклад в совместную деятельность (по договору простого товарищества);
- по договору доверительного управления имуществом и др.

Преобладающим способом поступления основных средств является их приобретение, изготовление, капитальное строительство в результате капитальных вложений (долгосрочных инвестиций). Учет капитальных вложений, связанных с приобретением и строительством основных средств, рассмотрен в гл. 1. Корреспонденция счетов по учету операций прочего поступления основных средств приводится в табл. 2.1.

Формирование первоначальной стоимости объектов основных средств производится в соответствии с порядком, рассмотренным в разд. 2.1.

Бухгалтерский учет формирования первоначальной стоимости поступающих основных средств ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на различных субсчетах в зависимости от вида основных средств и способа поступления.

Таблица 2.1

Корреспонденция счетов по учету прочего поступления основных средств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Поступление как вклад в уставный капитал:		
согласованная стоимость переданных объектов основных средств	08	75
на сумму восстановленного НДС	19	83

1	2	3
прочие затраты по доведению объектов до состояния, пригодного к эксплуатации	08, 19	10, 70, 69, 60, 76 и др.
ввод в эксплуатацию	01	08
отражены расходы на регистрацию прав собственности на объект недвижимости	08	68, 76
зачтен НДС по объектам основных средств в случаях, предусмотренных законодательством	68	19
2. Безвозмездное поступление:		
приняты к учету объекты основных средств по рыночной стоимости	08	98-2
отражены затраты по доставке и затраты по доведению основных средств до состояния, в котором они пригодны к использованию	08, 19	60, 76
ввод в эксплуатацию	01	08
3. Поступление как вклад по договору простого товарищества (по согласованной оценке)	01	80
4. Поступление основных средств, переданных в доверительное управление	01, 79-3	79-3, 02

2.3. Учет амортизации основных средств

Амортизация — погашение стоимости объектов основных средств путем переноса части первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств на затраты на производство или расходы на продажу.

Амортизация не начисляется:

• по используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не применяются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг и для управленческих нужд, а также не предоставляются организацией за плату во временное владение или временное пользование;

• объектам основных средств некоммерческих организаций. По ним производится начисление износа линейным способом (на забалансовом счете 010 «Износ основных средств»). В целях формирования налоговой базы для налога на имущество износ целесообразно начислять равномерно в течение года (ежемесячно или поквартально);

• объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным ценностям, и др.).

Начисление амортизации может приостанавливаться на период восстановления (ремонта, модернизации и реконструкции) объектов основных средств продолжительностью свыше 12 месяцев или на период консервации по решению руководителя на срок более трех месяцев.

В течение срока полезного использования годовая сумма амортизации рассчитывается одним из следующих способов:

• линейным;

• уменьшаемого остатка;

• списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (кумулятивный метод);

• списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок полезного использования определяется при принятии объекта к учету исходя из следующих факторов:

• ожидаемого срока использования данного объекта в соответствии с предполагаемой производительностью или мощностью;

• ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

• нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Срок полезного использования может определяться в соответствии с классификацией основных средств по амортизационным группам, установленным Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1.

Способ начисления амортизации устанавливается в учетной политике организации по однородным группам основных средств и не изменяется в течение срока их использования.

Начисление амортизации проводится с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, или в случае списания его с бухгалтерского учета.

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

По объектам недвижимости допускается начисление амортизации до получения свидетельства о праве собственности, если выполнены следующие условия:

• капитальные вложения в объект закончены;

• оформлены первичные учетные документы по приему-передаче;

• документы переданы на государственную регистрацию;

• объект фактически эксплуатируется.

До государственной регистрации объекты недвижимости могут учитываться как на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», так и на счете 01 «Основные средства» на отдельных субсчетах. После государственной регистрации и принятия объекта к учету сумма ранее начисленной амортизации корректируется.

В табл. 2.2 отражены операции по учету амортизации основных средств.

Таблица 2.2

Корреспонденция счетов по учету амортизации основных средств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начисление амортизации:		
основных средств производственного назначения	20, 23, 25, 26, 44 и др.	02
одновременно по основным средствам, полученным безвозмездно или за счет бюджетных средств	98-2	91-1
основных средств непроизводственного назначения	29, 91-2	02
основных средств, используемых при создании внеоборотных активов (в капитальном строительстве и др.)	08	02
2. Списание амортизации при выбытии основных средств	02	01

2.4. Учет восстановления основных средств

Восстановление объектов основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Затраты на модернизацию и реконструкцию, улучшающие первоначально принятые нормативные показатели функционирования основных средств, отражаются в учете как капитальные вложения (см. гл. 1). Они увеличивают первоначальную стоимость основных средств, при этом пересматривается срок полезного использования.

Ремонт — процесс восстановления утраченных функций объекта основных средств. В зависимости от сложности и объема работ различают текущий и капитальный ремонт. Рекомендуется проводить ремонты в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемого организацией. Для обоснования необходимости ремонта и планирования расходов на ремонт составляются дефектные ведомости, план работ, рассчитываются сметы на проведение ремонтов и годовая смета затрат на ремонт.

Расходы на ремонт основных средств производственного назначения относятся к затратам на производство (расходы на продажу), а непроизводственного назначения списываются на прочие расходы. Предварительно произведенные расходы могут накапливаться на счете 23 «Вспомогательные производства».

При неплановых значительных расходах на ремонт целесообразно их отнесение к расходам будущих периодов с последующим списанием на текущие затраты по расчету предприятия.

В целях равномерного отнесения расходов, связанных с ремонтом, на затраты на производство (расходы на продажу) допускается их списание за счет резерва на ремонт основных средств, создаваемого путем включения периодических отчислений в текущие затраты на производство или расходы на продажу.

В табл. 2.3 показаны операции по учету затрат на ремонт.

Таблица 2.3

Корреспонденция счетов по учету затрат на ремонт основных средств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Расходы на ремонт относятся в затраты на производство отчетного периода по мере их возникновения:		
выполнен ремонт подрядным способом	20, 23, 25, 26, 44 и др.	60
учтен НДС	19	60
выполнен ремонт хозяйственным способом	20, 23, 25, 26, 44 и др.	10, 70, 69 и др.
2. Расходы на ремонт списываются за счет резерва:		
начислен резерв на ремонт основных средств	20, 23, 25, 26, 44 и др.	96

1	2	3
выполнен ремонт подрядным способом учтен НДС	96 19	60 60
выполнен ремонт хозяйственным способом	96	10, 70, 69 и др.
сторнированы в конце года излишне зарезервированные суммы	20, 23, 25, 26, 44 и др. сторно	96 сторно
отнесена на финансовые результаты излишне начисленная сумма резерва по окончании ремонтных работ, начавшихся в предыдущем году	96	91-1
3. Расходы на ремонт относятся в расходы будущих периодов:		
выполнен ремонт подрядным способом учтен НДС	97 19	60 60
выполнен ремонт хозяйственным способом	97	10, 70, 69 и др.
списаны расходы будущих периодов на затраты отчетного периода	20, 23, 25, 26, 44 и др.	97

2.5. Учет переоценки основных средств

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать *группы однородных объектов* основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно, чтобы их стоимость существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат.

Текущая (восстановительная) стоимость определяется на основе данных на аналогичную продукцию, полученных от заводов-изготовителей; сведений об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведений об уровне цен, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе; оценки бюро технической инвентаризации и экспертных заключений.

Переоценка основных средств и начисленной амортизации проводится путем пересчета первоначальной стоимости или восстановительной стоимости (если данный объект переоценивался ранее). При этом амортизация пересчитывается пропорционально изменению стоимости объекта основных средств.

Переоценка проводится по состоянию на первое число отчетного года и подлежит отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на увеличение прибыли.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). 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 дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Для проведения переоценки оформляется распорядительный документ и подготавливается перечень объектов, подлежащих переоценке, в котором указываются точное название объектов, дата приобретения, сооружения, изготовления, а также принятия к учету.

В табл. 2.4 показаны операции по учету переоценки основных средств.

Таблица 2.4

Корреспонденция счетов по учету переоценки основных средств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Произведена дооценка основных средств:		
а) первоначальной (восстановительной) стоимости	01	83
б) амортизации	83	02
2. Произведена дооценка основных средств, ранее уцененных:		
а) равная сумме уценки	01 84	84 02
б) сверх суммы уценки	01 83	83 02
3. Произведена уценка основных средств:		
а) первоначальной (восстановительной) стоимости	84	01
б) амортизации	02	84
4. Произведена уценка основных средств, ранее дооцененных:		
а) равная сумме дооценки	83 02	01 83
б) сверх суммы дооценки	84 02	01 84

2.6. Учет выбытия основных средств

Основные средства выбывают из организации по следующим причинам:

- при списании в случае морального или физического износа;
- при ликвидации (полной или частичной);
- в результате продажи;
- как вклад в уставный капитал других организаций;
- в результате безвозмездной передачи по договору дарения;
- как вклад по договору простого товарищества;
- при передаче по договору лизинга;
- при передаче в доверительное управление;
- по другим причинам.

Как правило, доходы и расходы, связанные с выбытием основных средств отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета отражаются остаточная стоимость

основного средства и другие расходы, связанные с выбытием; по кредиту показываются поступления от продажи и другие поступления от списания основных средств (материалы, детали, узлы, агрегаты разобранного и демонтированного оборудования, оприходованные по рыночной стоимости).

Остаточная стоимость выбывающего основного средства выявляется на счете 01 «Основные средства» при списании суммы накопленной амортизации по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01. С этой целью к счету 01 «Основные средства» может быть открыт субсчет «Выбытие основных средств», в дебет которого переносится первоначальная стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации (табл. 2.5).

Таблица 2.5

Корреспонденция счетов по учету выбытия основных средств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Списание, ликвидация основных средств:		
списана амортизация	02	01
списана остаточная стоимость	91-2	01
отражены расходы, связанные с ликвидацией (снос и разборка зданий, демонтаж оборудования и пр.)	91-2	10, 70, 69 и др.
оприходованы материалы, детали, запасные части по текущей рыночной стоимости	10	91-1
2. Продажа основного средства:		
на сумму выручки от продажи	62, 51, 50	91-1
начислен НДС	91-2	68
списана амортизация	02	01
списана остаточная стоимость	91-2	01
отражены расходы по продаже	91-2	10, 70, 69 и др.
3. Вклад в уставный капитал:		
списана амортизация	02	01
отражена задолженность по вкладу в уставный капитал (по остаточной стоимости)	58-1	76
списана остаточная стоимость	76	01
восстановлен НДС, ранее принятый к вычету	58	68
4. Безвозмездная передача основных средств:		
списана амортизация	02	01
списана остаточная стоимость	91-2	01
начислен НДС	91-2	68
отражены расходы, связанные с передачей	91-2	10, 70, 69
5. Переданы основные средства в доверительное управление	79-3 02	01 79-3

1	2	3
6. Вклад по договору простого товарищества:		
списана амортизация	02	01
списана остаточная стоимость	58-4	01
7. Списана сумма дооценки, ранее отнесенная на добавочный капитал	83	84

2.7. Учет аренды основных средств

Общие положения

Арендные отношения регулируются гл. 34 «Аренда» ГК РФ. *Аренда* — основанное на договоре возмездное (за плату) временное владение и пользование или временное пользование имуществом, которое не теряет своих натуральных свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи). В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и пр.

Отношения арендодателя и арендатора устанавливаются договором аренды, в котором указываются состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, размер арендной платы и форма ее уплаты, срок аренды, обязанности арендатора и арендодателя по содержанию имущества, условия возврата или выкупа, а также возможности улучшения арендованного имущества.

Арендная плата устанавливается обычно в виде твердой суммы платежей.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Различают текущую (операционную) аренду отдельных объектов основных средств, долгосрочную аренду целого комплекса основных средств (предприятий) и финансовую аренду (лизинг) как с правом выкупа, так и без него.

Текущая (операционная) аренда

Имущество, передаваемое в текущую аренду, продолжает числиться на балансе арендодателя и должно отражаться в бухгалтерском учете арендодателя обособленно.

Арендодатель обязан проводить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, а арендатор — поддерживать имущество в исправном состоянии, проводить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не предусмотрено договором.

В табл. 2.6 приводятся бухгалтерские проводки текущей (операционной) аренды основных средств у арендодателя и арендатора. Отметим, что отражение арендных операций у арендодателя может проводиться по одному из двух вариантов:

• если аренда признана арендодателем одним из обычных видов деятельности, то арендная плата будет являться выручкой от продажи и учитывать ее следует на счете 90 «Продажи», а затраты, связанные с содержанием имущества, сданного в аренду, на счете 20 (вариант 1);

• если аренда является дополнительным видом деятельности, то арендную плату учитывают в составе прочих доходов на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы», а затраты, связанные с содержанием имущества, сданного в аренду, — в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (вариант 2).

Таблица 2.6

Корреспонденция счетов по учету текущей (операционной) аренды

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Арендодатель		
1. Переданы основные средства в аренду	01 «ОС, переданные в аренду»	01
2. Расчеты с арендатором:		
Вариант 1		
начислена арендная плата	62	90-1
начислен НДС с арендной платы	90-3	68
осуществлены расходы по сданному в аренду имуществу	20	02, 10, 70, 69 и др.
списаны расходы по сданному в аренду имуществу	90-2	20
Вариант 2		
начислена арендная плата	62	91-1
начислен НДС с арендной платы	91-2	68
списаны расходы по сданному в аренду имуществу	91-2	02, 10, 70, 26 и др.
3. Возвращено арендованное имущество	01	01 «ОС, переданные в аренду»
Арендатор		
1. Получено арендованное имущество	001	
2. Начислена арендная плата (без НДС)	20, 25, 26	60, 76
учтен НДС	19	60, 76
принят к налоговому вычету НДС	68	19
3. Уплачена арендная плата авансом	60	51, 50
в дальнейшем	20, 25, 26, 19	60
4. Перечислена арендная плата	60, 76	51, 50
5. Возвращено арендованное имущество		001

Финансовая аренда (лизинг)

В соответствии с Гражданским кодексом РФ по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Основополагающие нормы, регулирующие лизинговые отношения, определены в Федеральном законе от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Субъектами лизинга (физическими или юридическими лицами) являются:

• лизингодатель, который за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю;

• лизингополучатель, который обязан принять предмет лизинга за определенную плату на определенный срок и определенных условиях во временное владение и пользование в соответствии с договором лизинга;

• продавец, который в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга.

Под *лизинговыми платежами* понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга; в эти суммы входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, и возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором услуг, а также доход лизингодателя.

Лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также осуществляет капитальный и текущий ремонт предмета лизинга (если иное не предусмотрено договором).

Имущество, переданное в лизинг, в течение всего срока действия договора является собственностью лизингодателя.

Отражение операций финансовой аренды (лизинга) в бухгалтерском учете зависит от того, на чьем балансе — лизингодателя или лизингополучателя — будет учитываться имущество в соответствии с условиями договора лизинга (табл. 2.7, 2.8). В соответствии с п. 2 ст. 31 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» амортизационные отчисления производит сторона договора, на балансе которой находится предмет лизинга.

Таблица 2.7

Учет операций по договору лизинга, если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Лизингодатель		
1. Приобретено лизинговое имущество	08	60
2. Учтен НДС	19	60
3. Отражены расходы на доставку, монтаж и др. лизингового имущества	08,19	70, 69, 76 и др.
4. Оприходовано имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга	03	08
5. Зачтен НДС	68	19
6. Оплачен счет поставщика	60	51
7. Передано лизинговое имущество лизингополучателю	03 «Имущество, переданное лизингополучателю»	03
8. Начислена амортизация по лизинговому имуществу	20	02
9. Отражены прочие затраты по осуществлению лизинговой деятельности	20	10, 70, 69 и др.

1	2	3
10. Отражены причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей	62	90-1
11. Начислен НДС	90-3	68
12. Списаны затраты на осуществление лизинговой деятельности	90-2	20
13. Поступили лизинговые платежи	50, 51	62
Лизингополучатель		
1. Получено лизинговое имущество	001	
2. Начислены причитающиеся лизингодателю лизинговые платежи	20, 25, 26 и др.	60, 76
3. Учтен НДС:	19	60, 76
принят к налоговому вычет НДС	68	19
4. Перечислены лизинговые платежи	60, 76	51
5. Возвращено лизинговое имущество		001
6. Выкуплено лизинговое имущество:		001
одновременно на стоимость, числящуюся на счете 001	01	02

Таблица 2.8

Учет операций по договору лизинга, если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя

Содержание операции	Корреспондирующиеся счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Лизингодатель		
1. Приобретено лизинговое имущество:	08	60
учтен НДС	19	60
2. Оприходовано имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга	03	08
3. Принят к налоговому вычету НДС	68	19
4. Оплачен счет поставщика	60	51
5. Передано лизинговое имущество лизингополучателю:		
на сумму задолженности по лизинговым платежам (с НДС) за весь срок действия договора	76 «Задолженность по лизинговым платежам»	91-1
на стоимость лизингового имущества	91-2	03
начислен НДС	91-2	76 — НДС
на разницу между общей суммой лизинговых платежей (без НДС) и стоимостью лизингового имущества	91-2	98-1

1	2	3
одновременно на стоимость лизингового имущества	011	
6. Поступили от лизингополучателя лизинговые платежи:	51	76 «Задолженность по лизинговым платежам»
одновременно на сумму разницы, учитываемой на счете 98, в части, приходящейся на сумму платежа	98-1	90-1
начислен НДС	76 — НДС	68
7. Возвращено лизинговое имущество:		
на сумму остаточной стоимости на основе первичного документа лизингополучателя	03	76 «Задолженность по лизинговым платежам»
одновременно на стоимость лизингового имущества		011
Лизингополучатель		
1. Получено лизинговое имущество	08	76 «Лизинговые обязательства»
2. Учтен НДС	19	76 «Лизинговые обязательства»
3. Введено в эксплуатацию лизинговое имущество	01-1 «Лизинговое имущество»	08
4. Начислены лизинговые платежи за отчетный период	76 «Лизинговые обязательства»	76 «Задолженность по лизинговым платежам»
5. Перечислены платежи лизингодателю	76 «Задолженность по лизинговым платежам»	51
6. Зачтен НДС с начисленных лизинговых платежей	68	19
7. Начислена амортизация лизингового имущества	20, 25, 26 и др.	02-1
8. Возвращено лизинговое имущество (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	02-1	01-1
9. Выкуплено лизинговое имущество (при условии погашения всей суммы лизинговых платежей)	01 02-1	01-1 02

2.8. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

Перечень обязательной информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности по основным группам основных средств, приведен в п. 32 ПБУ 6/01.

Особенности раскрытия информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Основным международным стандартом, регулирующим учет основных средств, является МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Определение и признание основных средств в соответствии с МСФО и российскими положениями по бухгалтерскому учету (РПБУ) практически совпадают.

Основные различия при формировании первоначальной оценки основных средств состоят в следующем:

- согласно МСФО бюджетная помощь, полученная для приобретения основных средств, может уменьшить стоимость актива;
- объект основных средств, приобретаемый в обмен на другое имущество, согласно МСФО принимается к учету по справедливой стоимости полученного актива, которая эквивалентна справедливой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму уплаченных или полученных денежных средств или их эквивалентов. Справедливая стоимость — это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Понятие справедливой стоимости в российском учете не используется;
- при приобретении основных средств на условиях отсрочки платежа первоначальная стоимость согласно МСФО определяется как дисконтированная сумма будущего платежа, в то время как ПБУ 6/01 применения дисконтированных оценок не предусматривает.

При последующей оценке основных средств МСФО 16 «Основные средства» устанавливает два варианта учета:

- основной — по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» убыток от обесценения — это сумма превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой стоимостью. Возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из двух величин — чистой цены продажи (цена продажи за вычетом расходов на продажу) и ценности использования актива. Ценность использования актива определяется суммой дисконтированных будущих потоков денежных средств от использования актива и от его выбытия в конце срока службы. Убыток от обесценения отражается в отчете о прибылях и убытках или относится на увеличение капитала, если актив ранее дооценивался. В РПБУ обесценение не рассчитывается и в учете не отражается;
- альтернативный — по переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от переоценки, причем переоценка проводится до справедливой стоимости. В РПБУ переоценка проводится до текущей восстановительной стоимости.

Принципы и методы начисления амортизации в МСФО и РПБУ в значительной степени совпадают. Основное отличие состоит в сумме амортизируемой стоимости: согласно МСФО амортизируемая стоимость определяется за минусом ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость представляет собой сумму, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие. В РПБУ ликвидационная стоимость не учитывается и стоимость основных средств амортизируется полностью. Кроме того, согласно МСФО метод начисления амортизации и срок полезного использования должны периодически пересматриваться, чтобы соответствовать схеме получения экономических выгод от объекта. В этом случае корректируются суммы амортизационных отчислений текущего и будущих периодов. Согласно ПБУ 6/01 пересмотр метода начисления амортизации не предусматривается, а срок полезного использования пересматривается только в случае улучшения (повышения) нормативных показателей функционирования объекта в результате проведенной реконструкции или модернизации.

Согласно МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность» компания может классифицировать внеоборотные активы как предназначенные для продажи, если их балансовую стоимость предполагается возместить в результате продажи в течение одного года с отчетной даты. Соответствующие активы (в том числе основные средства) отражаются по наименьшей из двух величин:

балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. В РПБУ соответствующая группа активов не выделяется.

При раскрытии информации об основных средствах согласно МСФО дополнительно, сверх требований РПБУ, нужно отразить следующее:

• увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценок и убытки от обесценения, признанные или компенсированные на счетах капитала;

• убытки от обесценения, признанные или компенсированные в отчете о прибылях и убытках;

• информацию об основных средствах, предназначенных для продажи;

• информацию о балансовой стоимости основных средств: временно не используемых; полностью самортизированных, но используемых; использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия;

• учетную политику в отношении предполагаемых затрат на восстановление природных ресурсов, связанных с эксплуатацией основных средств; величину затрат по объектам, находящимся в процессе строительства; сумму обязательств по приобретению основных средств; основные средства, переданные в залог, а также объекты с ограничением прав собственности;

• способ и дату переоценки активов; факт привлечения независимого оценщика; индексы, использованные при переоценке по восстановительной стоимости (затратам на замену); балансовую стоимость, которая указывалась бы в финансовой отчетности при использовании основного порядка учета основных средств; результат переоценки (изменение балансовой стоимости объектов и ограничения на распределение между акционерами).

Международным стандартом, регулирующим порядок учета арендных операций, является МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Согласно МСФО аренда классифицируется как операционная или финансовая в зависимости от экономического содержания договора аренды. Финансовая аренда — это аренда, по условиям которой происходит существенный перенос с арендодателя на арендатора всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив, при этом само право собственности может не передаваться. Операционная аренда — это любая аренда, которая не классифицируется как финансовая. В российском учете термин «финансовая аренда (лизинг)» определен законодательно, т.е. классификация аренды определяется правовой формой договора.

Сравнивая порядок учета и отражения в отчетности финансовой аренды согласно требованиям МСФО 17 с порядком, установленным в российском бухгалтерском учете, можно выделить следующие принципиальные отличия:

• в российском учете согласно Федеральному закону «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга может учитываться как на балансе арендатора (лизингополучателя), так и на балансе арендодателя (лизингодателя), что устанавливается в договоре. Согласно МСФО 17 арендуемый актив отражается на балансе арендатора;

• в российском учете амортизационные отчисления проводит и отражает в бухгалтерском учете та сторона договора лизинга, на балансе которой числится имущество, являющееся предметом лизинга. В соответствии с требованиями МСФО 17 амортизацию начисляет арендатор;

• в российском учете арендатор принимает к учету арендуемый актив (если по условиям договора он учитывается на балансе арендатора) в полной сумме арендных платежей, установленных договором за весь срок его действия. Согласно МСФО арендатор включает арендуемое имущество в состав активов в следующей оценке: наименьшая величина из справедливой стоимости актива и дисконтируемой стоимости минимальных арендных платежей. При этом обе системы учета предусматривают, что в начале срока аренды в балансе арендатора отражаются обязательства в сумме, равной оценке арендуемого актива;

• в российском учете арендодатель (в случае, если арендуемый актив учитывается на балансе арендатора) отражает в балансе дебиторскую задолженность в сумме, равной полной сумме арендных платежей за оставшийся срок аренды. Согласно МСФО в активе арендодателя отражается дебиторская задолженность, равная сумме чистых инвестиций в лизинг (стоимость лизингового имущества);

• согласно требованиям МСФО арендные платежи отражаются в учете раздельно по составляющим (погашение основной суммы долга и финансовые расходы в учете арендатора или погашение чистых инвестиций и финансовых доходов в учете арендодателя). При этом используется особый порядок распределения финансовых расходов (доходов) по периодам, что в российском учете не предусматривается.

Сравнение порядка учета и отражения в отчетности операционной аренды согласно требованиям МСФО 17 и российского бухгалтерского учета позволяет сделать вывод об отсутствии существенных отличий между ними.

МСФО устанавливают особый порядок учета и представления в отчетности операций с недвижимостью. Согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» земля и здания, приобретаемые с целью получения арендных платежей и (или) для увеличения стоимости капитала, классифицируются как инвестиции в недвижимость.

Первоначальная стоимость инвестиций в недвижимость определяется по сумме затрат на приобретение или строительство объектов (по себестоимости).

Последующая оценка осуществляется одним из следующих способов:

1) путем переоценки по справедливой стоимости. Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости относится на счет прибылей и убытков. Балансовая стоимость объекта не амортизируется;

2) по фактическим затратам на приобретение за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (аналогично основному подходу для основных средств). Расчет амортизации и обесценения активов проводится в соответствии с МСФО 16.

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация об инвестициях в недвижимость:

• правила и методы определения справедливой стоимости или причины невозможности ее определения;

• рентный доход и прямые операционные расходы за отчетный период;

• сверка балансовой стоимости активов на начало и конец отчетного периода;

• методы начисления и суммы накопленной амортизации и др.

Глава 3.
Учет нематериальных активов

3.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» объекты принимаются к учету в качестве нематериальных активов при одновременном выполнении следующих условий:

а) объект способен приносить экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производственных целях или для управленческих нужд либо для достижения целей создания некоммерческой организации;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом). Данное право обеспечивается наличием у организации надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и права данной организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (патентов; свидетельств; других охранных документов;

договоров об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; документов, подтверждающих переход исключительного права без договора и т.п.);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) от других активов. Интеллектуальные и деловые качества персонала, их квалификация и способность к труду не включаются в состав НМА, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них;

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

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

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

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам (если они удовлетворяют условиям а)–ж) могут быть отнесены, например, произведения науки, литературы и искусства; изобретения, полезные модели; программы для ЭВМ; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

К нематериальным активам также относится деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Деловая репутация определяется в виде разницы между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения). В зависимости от знака этой разницы различают положительную и отрицательную деловую репутацию. Положительную деловую репутацию (надбавку к цене в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами) учитывают как нематериальный актив. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю (при отсутствии репутации качества, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала, стабильных покупателей, и т.п.) и относят в полной сумме на финансовые результаты в качестве прочих доходов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, которая определяется по состоянию на дату принятия объекта к учету:

• *для объектов, приобретаемых за плату*, — путем суммирования фактически произведенных расходов на приобретение и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях;

• *для объектов, полученных по договору дарения*, — по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

• *для объектов, произведенных в самой организации*, — путем суммирования фактически произведенных расходов на создание и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях;

• *для объектов, поступивших в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд*, — по денежной оценке, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством РФ;

• *для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, — по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче. Их стоимость устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов. Если эту цену установить невозможно, то стоимость полученного НМА

устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА.

В дальнейшем, после принятия объекта к учету, изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА допускается только в случае переоценки или обесценения.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и накопленной на отчетную дату амортизацией.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект — совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п. В качестве инвентарного объекта НМА также может признаться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное произведение и др.).

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на счете 04 «Нематериальные активы»; начисления амортизации — на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Аналитический учет ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов.

3.2. Учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы поступают в организацию следующим образом:

- в результате осуществления долгосрочных инвестиций (приобретение или создание);
- в счет вклада в уставный капитал;
- по договору дарения;
- для осуществления совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- по договору доверительного управления и пр.

Организация может создать нематериальный актив собственными силами или путем привлечения другой организации, а также приобрести исключительные права у правообладателя по договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

Для формирования фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение нематериальных активов»). По дебету счета отражаются стоимость приобретения (расходы на создание), а также дополнительные затраты, необходимые для обеспечения условий для использования актива в запланированных целях. По кредиту счета отражается принятие нематериальных активов к учету.

Для учета нематериальных активов используется унифицированная форма Карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект, заполняется в одном экземпляре и содержит информацию об основных показателях и характеристиках объекта. Прочие документы, необходимые для учета нематериальных активов, организация разрабатывает самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к первичным документам.

Принятие НМА к учету производится на основании следующих первичных документов: договоров (учредительских, лицензионных, авторских, на выполнение НИОКТР, об отчуждении исключительных прав на НМА и пр.); свидетельств о регистрации прав на объект; актов приемки-передачи; актов экспертной оценки с указанием рыночной стоимости и др.

Учет поступления НМА в результате долгосрочных инвестиций рассмотрен в гл. 1. Корреспонденция счетов, соответствующая другим вариантам поступления НМА, приведена в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Корреспонденция счетов по операциям поступления нематериальных активов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Поступление как вклад в уставный капитал:		
отражена согласованная учредителями оценка полученных НМА (без НДС)	08	75
на сумму восстановленного НДС	19	83
отражены расходы по регистрации исключительных прав на НМА	08	76, 68
приняты к учету НМА	04	08
2. Поступление по договору дарения:		
отражены по рыночной стоимости НМА	08	98-2
приняты к учету НМА	04	08
в дальнейшем, по мере начисления амортизации	98-2	91-1
3. Поступление по договору простого товарищества:		
оприходованы НМА по согласованной оценке	04	80
4. Формирование деловой репутации у организации-покупателя предприятия:		
отражена положительная деловая репутация	04	51, 76
отражена отрицательная деловая репутация	Счета активов	91
5. Поступление по договору доверительного управления имуществом	04 79-3	79-3 05

3.3. Учет амортизации нематериальных активов

Амортизация (погашение стоимости) нематериальных активов *с определенным сроком полезного использования* начисляется ежемесячно, одним из следующих способов:

• линейным способом — исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока полезного использования НМА;

• способом уменьшаемого остатка;

• способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок полезного использования (выраженный в месяцах) определяется организацией самостоятельно, исходя из периода времени, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды, или срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и периода контроля над активом.

Срок полезного использования НМА не может превышать срок деятельности организации.

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к учету, и прекращаются с первого числа месяца,

следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания с бухгалтерского учета этого объекта.

В течение срока использования НМА начисление амортизации не приостанавливается и проводится независимо от результатов деятельности организации.

Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Организация выбирает способ начисления амортизации, исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от его возможной продажи. В случае ненадежности данного расчета выбирается линейный способ начисления амортизации.

Организация должна ежегодно проверять необходимость уточнения способа начисления амортизации. В случае существенного изменения расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, способ начисления амортизации должен быть, соответственно, изменен.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования, по которым амортизация не начисляется. В отношении их ежегодно производится проверка фактов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования. Если указанные факторы прекращают существование, то организация определяет срок полезного использования НМА и способ его амортизации.

В табл. 3.2 показаны операции по начислению амортизации НМА.

Таблица 3.2

Корреспонденция счетов по начислению амортизации НМА

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация по объектам НМА, используемым:		
по обычным видам деятельности	20, 23, 25, 26, 44	05
в капитальном строительстве	08	05
2. Начислена амортизация по объектам НМА, не используемым по обычным видам деятельности	91	05
3. Начислена амортизация по положительной деловой репутации организации	26	05

3.4. Учет переоценки нематериальных активов

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать *группы однородных объектов* НМА по текущей рыночной стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно, чтобы их стоимость существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

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

Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости.

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

Сумма дооценки объекта НМА в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.

Сумма дооценки объекта НМА, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на увеличение прибыли.

Сумма уценки объекта НМА в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта НМА относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

При выбытии объекта НМА сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Порядок отражения в учете переоценки НМА аналогичен порядку, рассмотренному в п. 2.5.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО (см. п. 2.8).

3.5. Учет списания нематериальных активов

Нематериальные активы, которые выбывают или не способны приносить экономические выгоды, подлежат списанию в следующих случаях:

• прекращения срока действия права организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

• прекращения использования вследствие морального износа;

• передачи по договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

• перехода исключительного права к другим лицам без договора;

• вклада в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, паевой фонд других организаций;

• по договору мены, дарения;

• вклада в совместную деятельность (по договору простого товарищества);

• передачи в доверительное управление;

• по другим основаниям.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как прочие расходы (доходы) на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, к которому они относятся. По дебету счета отражается остаточная стоимость нематериального актива и другие расходы, связанные со списанием, а по кредиту — поступления от передачи по договору об отчуждении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

Выбытие объекта из состава НМА при передаче (отчуждении исключительных прав, мене, дарении и пр.) другой организации оформляется актом приемки-передачи.

При списании объекта, в случае невозможности его дальнейшего использования или окончания срока использования, оформляется акт о списании, в котором указывается первоначальная стоимость объекта, суммы начисленной амортизации, причины списания и пр. (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Корреспонденция счетов по операциям списания НМА

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списание НМА по истечении срока использования или невозможности дальнейшего использования:		
начисленная амортизация	05	04
остаточная стоимость НМА	91-2	04
2. Отчуждение исключительных прав на НМА:		
переданы НМА и выставлен счет покупателю	62	91-1
начисленная амортизация	05	04
остаточная стоимость	91-2	04
начислен НДС	91-2	68
3. Вклад в уставный капитал:		
начисленная амортизация	05	04
остаточная стоимость	58	04
восстановлен НДС	58	68
4. Переданы по договору дарения:		
начисленная амортизация	05	04
остаточная стоимость	91-2	04
начислен НДС	91-2	68
5. Списана недостача НМА, выявленная при инвентаризации:		
начисленная амортизация	05	04
остаточная стоимость	94	04
отнесена на виновное лицо сумма недостачи	73-2	94
списана сумма недостачи, если виновное лицо не установлено	91-2	94

3.6. Учет операций, связанных с приобретением права использования нематериальных активов

Организация может приобрести право использования нематериального актива (кроме права пользования наименованием места происхождения товара) у правообладателя на основе лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других с условием сохранения исключительных прав на НМА у организации-правообладателя. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией на забалансовых счетах в оценке, принятой в договоре. Платежи за приобретение права пользования НМА могут производиться в виде фиксированного платежа или периодических платежей (например, в процентах от прибыли, выручки и др.). Начисление амортизации по НМА, переданным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром) при сохранении им исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Пользователь (лицензиат) включает периодические платежи (роялти) в расходы отчетного периода, а фиксированный разовый платеж отражает в учете как расходы будущих периодов.

Правообладатель отражает доходы и расходы по операциям, связанным с предоставление права использования НМА, по одному из двух вариантов:

• если предоставление прав является одним из обычных видов деятельности, то сумма платежей за предоставленное право будет являться выручкой от продажи и учитывать их следует на счете 90 «Продажи», а начисление амортизации на счетах 20 (Вариант 1);

• если предоставление прав не является обычным видом деятельности, то сумма платежей за предоставленное право учитывается в составе прочих доходов на кредите счета 91 «Прочие доходы и расходы», а начисленная амортизация в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (Вариант 2). В табл. 3.4 приведены операции, связанные с приобретением права использования НМА.

Таблица 3.4

Корреспонденция счетов по операциям, связанным с приобретением права использования НМА

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Организация-правообладатель		
1. Передано право пользования НМА	04 «НМА, переданные в пользование»	04
2. Начислены организацией-правообладателем периодические платежи (роялти) за переданное право использования НМА вариант 1 вариант 2 начислен НДС	 62 62 90, 91	 90 91 68
3. Получен организацией-правообладателем фиксированный разовый платеж за переданное право использования НМА начислен НДС	51 90, 91, 98	90, 91, 98 68
Организация-пользователь		
4. Приобретено право пользования НМА	012 «НМА, полученные в пользование»	
5. Начислены организацией-пользователем периодические платежи (роялти) за право использования НМА	26, 19	60
6. Начислен организацией-пользователем фиксированный разовый платеж за право использования НМА	97, 19	60

Примечание. С 01.01.08 передача прав на использование изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, программ для ЭВМ, баз данных, топологии интегральных микросхем на основании лицензионных договоров не облагается НДС.

3.7. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы

Организации при осуществлении своей финансово-хозяйственной деятельности могут выполнять научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы или выступать заказчиками по договору на их исполнение.

При выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ могут быть получены результаты, *подлежащие* правовой охране.

Если они *оформлены* в установленном законодательством порядке, то принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов (см. разд. 3.1).

Если при выполнении НИОКТР получены результаты, *подлежащие* правовой охране, *но не оформленные* в установленном законодательством порядке, либо получены результаты, *не подлежащие* правовой охране, то на них распространяется ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», в соответствии с которым они принимаются к учету как отдельный вид внеоборотных активов — расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

• сумма расходов может быть определена и подтверждена;

• имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);

• использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);

• использование результатов НИОКТР может быть продемонстрировано.

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, то расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода. Также прочими расходами отчетного периода признаются расходы организации по НИОКТР, которые не дали положительного результата.

К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ. Для формирования расходов на НИОКТР используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»).

Корреспонденции счетов по отражению расходов, связанных с выполнением НИОКТР, и принятию к учету соответствующих объектов рассмотрены в гл. 1.

Синтетический учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам ведется обособленно на счете 04 «Нематериальные активы» (04-НИОКТР).

Аналитический учет расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам ведется по видам работ, договорам (заказам).

Единицей бухгалтерского учета расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам является инвентарный объект, под которым понимается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ.

Списание расходов по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе производится одним из следующих способов:

• линейным способом;

• способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Способ списания определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКТР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. В течение отчетного года списание расходов по НИОКТР осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов.

Ежемесячное списание расходов по НИОКТР в течение ожидаемого срока использования полученных результатов отражается бухгалтерской записью:

Д-т счетов затрат (20, 23, 25, 26, 44 и др.);

К-т сч. 04-НИОКТР.

В случае прекращения использования результатов конкретной НИОКТР в производственных целях или для управленческих нужд организации, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, несписанная сумма расходов по такой НИОКТР относится на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы (Д-т сч. 91, К-т сч. 04-НИОКТР).

Принятие к учету объекта «Расходы на НИОКТР», производится на основании актов приемки законченных работ. На каждый объект оформляется Карточка учета расходов на НИОКТР, в которую записывается информация об основных характеристиках объекта. При списании объекта, в случае невозможности его дальнейшего использования или окончания срока использования, оформляется акт о списании.

3.8. Раскрытие информации о нематериальных активах и расходах по НИОКТР в бухгалтерской отчетности

Общие требования к составу информации о НМА, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, определены в п. 41 ПБУ 14/2007, а состав информации об учетной политике, которая подлежит обязательному раскрытию, — в п. 40 вышеуказанного документа.

Информация о расходах по НИОКТР должна быть представлена в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями п. 16 ПБУ 17/02, а состав обязательной информации об учетной политике организации приведен в п. 17 данного документа.

Особенности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Учет нематериальных активов регулируется МСФО (IAF) 38 «Нематериальные активы».

Согласно МСФО (IAS) 38 нематериальный актив представляет собой идентифицируемый неденежный актив, не имеющий материально-вещественной формы, используемый компанией при производстве товаров, оказании услуг, для сдачи в аренду или для административных целей. Стандарт не допускает признания в качестве НМА внутренне созданного гудвилла, торговых марок, других подобных объектов и организационных расходов.

НМА может быть приобретен или создан компанией. При покупке критерием признания является существование вероятности того, что к компании будут поступать будущие экономические выгоды, относящиеся к данному активу, и стоимость актива может быть надежно оценена. При создании актива используется дополнительный критерий. Он требует деления всех затрат, связанных с созданием актива, на стадии исследования и разработки. Затраты на стадии исследований всегда признаются расходами отчетного периода, а затраты на стадии разработки могут при выполнении определенных условий капитализироваться как НМА.

При покупке НМА первоначальная стоимость обычно определяется по справедливой стоимости уплаченного возмещения, а при создании — по себестоимости, т.е. по сумме затрат, которые могут быть непосредственно распределены или отнесены на создание и подготовку актива к использованию.

Нематериальные активы отражаются в отчетности по первоначальной стоимости за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения (основной способ) или по справедливой (переоцененной) стоимости за минусом последующих расходов по

амортизации и убытков от обесценения (альтернативный подход). В соответствии с МСФО (IAF) 38 последующие расходы на доработку и усовершенствование НМА могут быть отнесены на балансовую стоимость актива, если предполагается получение дополнительных экономических выгод.

Согласно МСФО нематериальные активы амортизируются, если может быть установлен ограниченный срок его полезного использования. Методы амортизации нематериальных активов в российских и международных стандартах аналогичны.

Учет гудвилла регулируется МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Гудвилл возникает при покупке компании и определяется как разница между стоимостью покупки и долей приобретателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств. В качестве альтернативного варианта гудвилл может оцениваться как разница между справедливой стоимостью приобретенной компании и справедливой стоимостью отдельно идентифицируемых активов и обязательств. Приобретенный актив капитализируется как нематериальный актив. В отличие от российских стандартов гудвилл не амортизируется, но ежегодно должен тестироваться на предмет обесценения. Убыток от обесценения определяется как превышение балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью (большей из двух величин: чистой цены продажи актива и ценности его использования).

При превышении справедливой стоимости над ценой покупки (отрицательный гудвилл) необходимо пересмотреть идентификацию и оценку идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой компании, а также оценку стоимости объединения и оставшееся превышение немедленно отразить в отчете о прибылях и убытках.

При раскрытии информации о нематериальных активах согласно МСФО дополнительно, сверх требований РПБУ, следует отразить следующие данные и показатели:

• прирост стоимости, вызванный внутренними разработками, а также следствием объединения бизнеса;

• уменьшение стоимости за счет прекращения использования или выбытия;

• информацию о причинах, по которым для НМА был назначен срок полезного использования более 20 лет;

• информацию о НМА с ограниченным правовым статусом;

• величину обязательств, связанных с приобретением НМА;

• информацию о НМА, приобретенных за счет государственных субсидий;

• дату переоценки и балансовую стоимость переоцененных активов; балансовую стоимость, которая отражалась бы в финансовой отчетности при использовании основного порядка учета НМА; результат переоценки (изменение балансовой стоимости объектов и ограничения на распределение между акционерами);

• данные о совокупных затратах на исследования и разработки, признанные в качестве расходов периода.

Дополнительно может быть представлена информация о НМА, которые полностью амортизированы, но продолжают использоваться.

Глава 4. Учет материально-производственных запасов

4.1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы (МПЗ) — это часть активов организации:

• используемых в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи;

• предназначенных для продажи, включая готовую продукцию и товары;

• используемых для управленческих нужд организации.

В состав материально-производственных запасов входят сырье, материалы, готовая продукция и товары.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно так, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также контроль за их наличием и движением. В качестве единицы материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

Оценка материально-производственных запасов при поступлении

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

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

Фактическими затратами на приобретение материально-производственных запасов могут быть:

• суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;

• суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультативные услуги, связанные с приобретением;

• таможенные пошлины и иные платежи;

• вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

• затраты по заготовке и доставке запасов, включая расходы по страхованию;

• иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов *при их изготовлении силами организации* определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, *внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации*, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, *приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, *полученных организацией* по договору дарения или *безвозмездно*, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Под *текущей рыночной стоимостью* понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

При всех способах поступления материально-производственных запасов в их фактическую себестоимость включаются также фактические затраты организации на доставку этих активов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Оценка материально-производственных запасов при выбытии

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится одним из следующих способов (методов):

• по себестоимости каждой единицы;
• по средней себестоимости;
• по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Первый способ применяется в отношении материально-производственных запасов, используемых организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Второй способ оценки материальных запасов является традиционным для отечественной учетной практики. Средняя себестоимость определяется по каждой группе (виду) запасов как частное от деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество.

Метод ФИФО (аббревиатура из первых букв английских слов *first in first out*) означает, что независимо от того, какая партия материальных ценностей отпущена в производство, сначала списывают их по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д., пока не будет получен общий расход за месяц.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода проводится в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости или себестоимости первых по времени приобретений.

Применение способов средней себестоимости и ФИФО может осуществляться либо из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), либо по фактической себестоимости материальных ценностей в момент их отпуска (скользящая оценка). При *взвешенной оценке* в расчет включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц, а при *скользящей оценке* — количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Пример расчетов списания материалов по способам ФИФО и средней себестоимости представлен в приложении 1 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Для этого используется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», который предназначен для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости сырья, материалов, топлива, готовой продукции, товаров и т.п. Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву.

Образование резерва отражается по кредиту счета 14 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции (работ, услуг), если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции (работ, услуг) соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым был образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: она отражается по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту

счета 91 «Прочие доходы и расходы». Такая же запись делается и при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым был создан соответствующий резерв.

Синтетический учет материально-производственных запасов ведется с использованием следующих счетов: 10 «Материалы»; 11 «Животные на выращивании и откорме»; 21 «Полуфабрикаты собственного производства»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция»; 45 «Товары отгруженные»; 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Кроме того, используются забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» и 004 «Товары, принятые на комиссию» для учета материальных ценностей, не принадлежащих организации на праве собственности.

Использование того или иного набора счетов зависит от принятой в организации системы учета материально-производственных запасов.

Аналитический учет материальных ценностей ведется по местам хранения и отдельным их наименованиям (номенклатурным номерам, партиям и т.п.).

4.2. Учет поступления материалов

В зависимости от роли, которую играют материалы в производстве продукции (работ, услуг), они подразделяются на группы: сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, специальная оснастка и специальная одежда.

Оценка материалов по фактической себестоимости их приобретения

Расходы по приобретению материалов, используемых на изготовление и продажу продукции (работ, услуг), относятся к расходам по обычным видам деятельности. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности.

Все расходы, связанные с формированием фактической себестоимости материалов, приобретенных за плату, можно сгруппировать следующим образом:

• стоимость материалов по договорным ценам;

• транспортно-заготовительные расходы;

• расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) — это затраты организации, непосредственно связанные с заготовлением и доставкой материалов в организацию.

В состав ТЗР входят:

• расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены;

• расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата предприятия, организованного в местах заготовления (закупки) материалов, включая расходы на оплату труда работников и отчисления на социальные нужды;

• плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях;

• расходы на командировки работников, связанных с непосредственным заготовлением (закупкой) материалов и сопровождением их в организацию;

• комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и иным посредническим организациям;

• стоимость недостачи, порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли и другие расходы.

Транспортно-заготовительные расходы принимаются к учету путем:

• отнесения ТЗР на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика;

• отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;

• непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материалов на счете 10 «Материалы».

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно-заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов. Если нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случае невозможности их отнесения к конкретным группам материалов, допускается вести их учет в целом по субсчету к счету 10 «Материалы» или счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Учетные цены и отклонения от них

На практике при организации учета материалов для уменьшения трудоемкости учетных операций используются учетные цены, в качестве которых могут выступать:

• договорные цены;

• фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца или отчетного периода;

• планово-расчетные цены;

• средняя цена группы.

Если в качестве учетных цен используются договорные цены, то все другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются в составе ТЗР.

Планово-расчетные цены разрабатываются организацией применительно к уровню фактической себестоимости, поэтому, как правило, они включают помимо договорной цены также плановые расходы на приобретение и доставку материалов. В этом случае разница между фактической себестоимостью и учетной ценой учитывается в качестве отклонения.

ТЗР или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, израсходованным на производственные или иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов. Списание ТЗР или отклонений по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов на основе рассчитанного процента ТЗР или отклонений:

$$П = \frac{Т_Н + Т_П}{М_Н + М_П} x100, \qquad (4.1)$$

где П — процент ТЗР или отклонений;

$Т_Н$ — величина ТЗР или отклонений на начало месяца (отчетного периода);

$Т_П$ — сумма ТЗР или отклонений за месяц (отчетный период);

$М_Н$ — остаток материалов на начало месяца (отчетного периода);

$М_П$ — сумма поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода).

Соответствующим образом корректируется величина остатка материалов.

Условный расчет распределения отклонений и ТЗР приведен в приложении 3 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Варианты учета материалов на счетах бухгалтерского учета

Учет материалов в зависимости от принятой организацией учетной политики может быть организован по разным схемам.

Вариант I: используется счет 10 «Материалы», на котором учет ведется по *фактической себестоимости*. Оприходование материалов отражается по дебету счета 10

«Материалы» и кредиту различных счетов 60, 71, 76 и др. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности.

Фактический расход материалов на производственные или другие хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При выбытии материалов (продаже, списании, передаче безвозмездно) их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета для учета, например, транспортно-заготовительных или иных расходов, связанных с приобретением и заготовлением материалов.

Бухгалтерские записи по варианту I представлены в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Корреспонденция счетов по учету поступления материалов по варианту I

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Поступление материалов от поставщиков:		
акцептованы счета поставщиков	10	60
учтен НДС	19-3	60
транспортные и прочие расходы	10	60
учтен НДС	19-3	60
начислена заработная плата за погрузочно-разгрузочные работы	10	70
произведены начисления на заработную плату грузчиков (страховые взносы)	10	69
оплачены счета поставщиков, транспортной организации	60	51
2. Поступление материалов за счет сумм, выданных под отчет:		
оприходованы материалы	10	71
учтен НДС	19-3	71
3. Поступление материалов в результате ликвидации основных средств и излишков, выявленных при инвентаризации	10	91-1
4. Поступление материалов безвозмездно (по договору дарения):		
оприходованы материалы по текущей рыночной стоимости	10	98-2
отражены расходы по доставке у принимающей стороны	10	60
учтен НДС	19	60
по мере списания материалов на счета учета затрат	98-2	91-1
5. Поступление материалов как вклад в уставный капитал	10	75-1
6. Поступление материалов по договору мены*:		
поступили материалы по договору мены	002	
выставлен счет на договорную стоимость отгруженной продукции с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
списана себестоимость продаж	90-2	43

1	2	3
выявлена прибыль от продаж	90-9	99
списаны с забалансового счета материалы, поступившие по договору мены	—	002
оприходованы поступившие материалы по договору	10	60
учтен НДС	19-3	60
произведен зачет по договору мены	60	62
зачтен НДС (налоговый вычет)	68	19-3

** Рассматривается вариант обмена готовой продукции на материалы. Обмениваемая продукция признается равноценной. Организация получает материалы до отгрузки готовой продукции.*

Вариант II: используются счета 10 «Материалы»; 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относится *фактическая себестоимость* материально-производственных запасов, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков и другие документы, подтверждающие расходы на приобретение (заготовление) материалов.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» *по учетным ценам*, а разницу между фактической себестоимостью приобретения и учетными ценами относят на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т сч. 16, К-т сч. 15 — если фактическая себестоимость больше учетной цены;

Д-т сч. 15, К-т сч. 16 — если фактическая себестоимость меньше учетной цены.

Израсходованные или проданные материалы списывают на соответствующие счета с кредита счета 10 «Материалы» по учетным ценам. Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и стоимостью их по учетным ценам списываются (сторнируются — при отрицательной разнице) с кредита счета 16 в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов. Порядок списания устанавливается организацией; одним из вариантов может быть, например, списание пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам.

Аналитический учет по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» ведется по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонения.

Учет неотфактурованных поставок и материалов в пути

Преобладающим способом приобретения материалов является поступление их от поставщиков. При этом могут возникнуть различные ситуации.

1. Материалы от поставщика поступили, а расчетные* документы — нет.

В этом случае возникает так называемая неотфактурованная поставка. Неотфактурованными поставками считаются поступившие в организацию материальные ценности, на которые отсутствуют расчетные (сопроводительные) документы поставщиков.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов и приходуются по счетам учета материальных запасов по принятым в организации учетным ценам. Если в качестве учетных цен используется фактическая себестоимость, то материальные запасы приходуются по рыночным ценам. Суммы НДС отдельно не выделяются, пока не будут получены документы от поставщика.

При поступлении расчетных документов от поставщика в том же году, в котором поступила неотфактурованная поставка, или в следующем году, но до представления

годовой отчетности учетная цена МПЗ корректируется с учетом поступивших документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком. Также возможен вариант, когда ранее сделанная запись сторнируется и делается новая на фактическую стоимость поступивших материальных ценностей.

Если расчетные документы от поставщика поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то

• учетная стоимость материалов не корректируется;

• НДС принимается к учету в установленном порядке;

• задолженность перед поставщиком уточняется, при этом образовавшиеся разницы считаются прибылью (убытком) прошлых лет, выявленными в отчетном году.

Записи по дебету счета 10 (вариант I) или счета 15 (вариант II) и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производят независимо от того, когда материалы поступили в организацию — до или после получения расчетных документов поставщика.

2. Право собственности перешло, но материалы до конца месяца не поступили. В этом случае они учитываются как находящиеся в пути.

Если к организации перешло право собственности на отгруженные ценности, то стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету отдельного субсчета счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» без оприходования этих ценностей на склад (вариант I). При поступлении ценностей вначале делается сторнировочная запись по дебету и кредиту тех же счетов и одновременно отражается их фактическое оприходование.

Если учетной политикой предусмотрено использование счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (вариант II), то записи по счету 10 «Материалы» не делаются, так как в этом случае материалы в пути выявляются непосредственно на счете 15 как его остаток на конец месяца.

* *Под расчетными документами обычно понимают банковские документы по списанию и зачислению денежных средств с одного счета на другой в банках (платежные поручения, платежные требования и т.п.). Исходя из этого вместо термина «расчетные документы» следует употреблять термин «сопроводительные документы» поставщиков, которыми оформляется отпуск ценностей (счет, накладная, товарно-транспортная накладная и др.)*

4.3. Учет выбытия материалов

Выбытие материалов связано со следующими фактами хозяйственной жизни:

• расходами на производство;

• безвозмездной передачей;

• продажей;

• передачей в качестве вклада в уставный капитал;

• расходами в результате стихийных бедствий и экстремальных ситуаций, а также на ликвидацию последствий стихийных бедствий и экстремальных ситуаций;

• выявленной недостачей.

В табл. 4.2 показаны операции по учету выбытия материалов по варианту I.

Особенность учета оценки материалов при выбытии по варианту II см. в разд. 4.2.

Таблица 4.2

Корреспонденция счетов по учету выбытия материалов по варианту I

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отпуск материалов на производственные цели (в основное производство, вспомогательное производство, на общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др.)	20, 23, 25, 26, 97	10

1	2	3
2. Отпуск материалов на капитальные вложения	08	10
3. Отпуск материалов на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, а также потери их в результате стихийных бедствий и экстремальных ситуаций	91-2	10
4. Передача материалов безвозмездно юридическим и физическим лицам:		
списаны материалы	91-2	10
начислен НДС по безвозмездно переданным материалам	91-2	68
отражены убытки	99	91-9
5. Продажа материалов:		
выставлен счет покупателю на договорную стоимость материалов с НДС	62	91-1
начислен НДС	91-2	68
списаны материалы	91-2	10
выявлен финансовый результат от продаж:		
а) прибыль	91-9	99
б) убыток	99	91-9
6. Выявлена недостача материалов:		
списаны материалы*	94	10
списана недостача в пределах норм естественной убыли	20, 23, 26, 44	94
отнесена недостача на виновное лицо	73-2	94
отнесена на виновное лицо разница между суммой взыскания и фактической себестоимостью материалов	73-2	98-4
списана недостача на прочие расходы (если виновное лицо не установлено)	91-2	94
7. Передача материалов в качестве вклада в уставный капитал:		
отражено списание материалов	58	10
восстановлена сумма НДС, ранее принятая к налоговому вычету	58	68
8. Отпуск материалов в обслуживающие производства и хозяйства и на непроизводственные цели	29, 91-2	10

** НДС, ранее принятый к вычету по недостающим товарно-материальным ценностям, выявленным в ходе инвентаризации, подлежит восстановлению в случаях, предусмотренных законодательством.*

4.4. Особенности учета специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Под *специальным инструментом и специальными приспособлениями* понимаются технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для обеспечения условий выпуска конкретных (не типовых) видов продукции (работ, услуг); например штампы, пресс-формы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели и др. Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг).

Специальное оборудование — это многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения нестандартных технологических операций. К такому оборудованию относятся: контрольно-испытательная аппаратура (стенды, пульты, макеты готовых изделий, испытательные установки); реакторное оборудование; дезавакционное оборудование; специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, сварочное и др.).

В состав *специальной одежды* входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, куртки, халаты, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и пр.).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования (далее специальной оснастки) и специальной одежды, определяется организацией исходя из особенностей технологического процесса.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н, специальная оснастка и специальная одежда могут по решению организации приниматься к учету в составе:

• внеоборотных активов на счете 01 «Основные средства» в порядке, предусмотренном ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (см. гл. 2);

• оборотных активов на счете 10 «Материалы» по субсчетам 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Во втором случае, т.е. если данные активы учитываются как оборотные на счете 10 «Материалы», учет операций *по их поступлению* осуществляется аналогично порядку учета материалов.

Существенные отличия от учета материалов возникают при передаче специальной оснастки и специальной одежды в производство, что связано с возможностью их длительного использования в качестве средств труда. Передача специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) отражается в бухгалтерском учете на соответствующих субсчетах счета 10 «Материалы»:

Д-т сч. 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»,

К-т сч. 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Стоимость специальной одежды погашается следующими способами:

• *линейным* исходя из сроков полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды;

• *единовременным списанием*, если срок эксплуатации согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев.

Для погашения *стоимости специальной оснастки* организация может использовать следующие способы:

• *линейный* для тех видов специальной оснастки, физический износ которой непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции, например стапельная оснастка, контрольно-испытательная аппаратура;

• *списание стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).* Применение этого способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции, например штампы, пресс-формы, прокатные валки;

• *единовременное списание*, если специальная оснастка предназначена для индивидуальных заказов или используется в массовом производстве.

Погашение стоимости специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Сальдо субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» характеризует остаточную стоимость соответствующих объектов учета.

В случае если выпуск продукции (работ, услуг) с использованием специальной оснастки досрочно прекращен и возобновление его в организации не предполагается, то остаточная стоимость специальной оснастки подлежит списанию на финансовые результаты в качестве прочих расходов.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Выбытие объектов специальной оснастки и специальной одежды имеет место в случаях: продажи; передачи безвозмездно; списания в результате морального или физического износа; ликвидации при авариях, стихийных бедствиях; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал и др. Определение непригодности и решение вопроса о списании специальной оснастки и специальной одежды осуществляются постоянно действующей инвентаризационной комиссией. Доходы и расходы (включая остаточную стоимость) от выбытия соответствующих объектов подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов.

В целом отражение на счетах бухгалтерского учета операций выбытия объектов специальной оснастки и специальной одежды осуществляется аналогично порядку учета материалов. В табл. 4.3 приводится корреспонденция счетов по операциям, связанным с учетом специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации.

Таблица 4.3

Корреспонденция счетов по учету специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Передана специальная оснастка (специальная одежда) со склада в производство (эксплуатацию)	10-11	10-10
2. Списана стоимость специальной одежды, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев	20, 23, 25, 26 и др.	10-10
3. Отражено погашение стоимости специальной оснастки (специальной одежды) в течение срока полезного использования	20, 23, 25, 26 и др.	10-11
4. Списана остаточная стоимость специальной оснастки, если выпуск продукции с ее использованием досрочно прекращен	91-2	10-11
5. Оприходованы на склад материальные ценности от списания специальной оснастки	10	91-1
6. Отражены расходы по ремонту специальной оснастки	20, 23, 25 и др.	10, 70, 69
7. Списана стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или массового производства	20, 23, 25, 26 и др.	10-10
8. Выявлена недостача специальной оснастки (специальной одежды) на складе, в эксплуатации	94	10-10, 10-11

4.5. Учет давальческого сырья

Давальческим сырьем называется сырье, материалы, продукция, передаваемые их владельцами без оплаты другим организациям для переработки или доработки.

Как правило, работа по договору подряда выполняется подрядчиком из его материалов, его силами и средствами. В то же время в договоре могут быть установлены и другие условия, в частности, заказчик может передавать сырье, материалы для переработки.

В табл. 4.4 показаны операции по учету давальческого сырья.

Таблица 4.4

Корреспонденция счетов по учету давальческого сырья

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Изготовление продукции из давальческого сырья		
1. *У передающей стороны:*		
отражена передача материалов, предназначенных для переработки	10-7	10-1
включены в затраты:		
стоимость материалов, переданных для переработки	20	10-7
стоимость переработки на основании счета перерабатывающей организации	20	60
учтен НДС	19	60
2. *У перерабатывающей организации:*		
отражено поступление материалов, предназначенных для переработки	003	—
отражены затраты по переработке	20	70, 69 и др.
предъявлены расчетные документы за выполненные работы	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
списаны затраты по переработке	90-2	20
списаны с забалансового счета материалы	—	003

4.6. Особенности учета животных на выращивании и откорме

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме» предназначен для обобщения информации о наличии и движении молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для продажи.

Затраты организации по выращиванию и откорму животных отражаются по счету 20 «Основное производство» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Молодняк животных, полученный в качестве приплода, приходуется по дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме» и кредиту счетов 20 или 29.

Стоимость привеса молодняка крупного рогатого скота, свиней и животных на откорме, а также стоимость прироста молодняка животных ежемесячно относится в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» с кредита счета, на котором учитываются затраты по их выращиванию, по плановой себестоимости. В конце отчетного года производится запись (сторнировочная или дополнительная), корректирующая стоимость привеса или прироста до фактической себестоимости выращивания.

Порядок отражения в учете перевода животных на выращивании и откорме в основное стадо изложен в гл. 1.

Животные, выбракованные из основного стада, принимаются на учет по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» с кредита счета 01 «Основные средства»

(продуктивный скот по первоначальной стоимости; рабочий скот — в размере фактически полученных сумм от продажи и выбраковки).

Порядок приобретения животных у других организаций или лиц в зависимости от принятой организацией схемы учета осуществляется так же, как и учет материалов, с использованием или без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Продажа животных, стоимость которых учитывается на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» (в том числе сдача заготовительным организациям скота, выбракованного из основного стада), отражается по кредиту счета в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». При сдаче скотозаготовительным организациям животных, выбракованных из основного стада без постановки их на откорм, отражение продажи осуществляется с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» ведется по местам содержания животных, по видам, возрастным группам, полу и т.д., установленным для учета затрат на выращивание и откорм животных.

В табл. 4.5 показаны операции по учету животных.

Таблица 4.5

Корреспонденция счетов по учету животныхна выращивании и откорме

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражены затраты по выращиванию или откорму животных	20, 29	10, 70, 69 и др.
2. Оприходован молодняк, полученный в качестве приплода	11	20, 29
3. Приобретены животные у других организаций	11	60
4. Отражена ежемесячная стоимость привеса молодняка на откорме по плановой себестоимости	11	20, 29
5. Скорректирована в конце года стоимость привеса:		
фактическая себестоимость больше плановой	11	20, 29
фактическая себестоимость меньше плановой	11 сторно	20, 29 сторно
6. Отражен перевод молодняка животных в основное стадо	08 01	11 08
7. Выбракованы животные из основного стада	11	01
8. Отражена продажа животных:		
а) стоимость которых учитывается на счете 11:		
выставлен счет покупателю	62	90
списана стоимость проданных животных	90	11
б) выбракованных из основного стада:		
выставлен счет покупателю	62	91
списана стоимость проданных животных	91	01
9. Списана стоимость павших и вынужденно забитых животных	94	11
10. Списана стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями	91	11

4.7. Договорная политика в области покупок

На договорную политику существенное влияние для покупателя оказывают следующие обстоятельства:

а) предоставление поставщиком скидок при приобретении материальных ценностей в определенном количестве или на установленную сумму;

б) предоставление скидки за скорейшую оплату. У организации-покупателя факт получения скидки снижает цену приобретения материально-производственных запасов;

в) установленный договором переход права собственности к покупателю и вариант расчетов за МПЗ (аванс или последующая оплата).

Предварительная оплата невыгодна покупателю, так как представляет временное изъятие из оборота свободных денежных средств, если переход права собственности на МПЗ согласно договору происходит в момент их передачи.

Если МПЗ приобретаются на условиях последующей оплаты, то переход права собственности к покупателю в момент их передачи выгоден покупателю. Подробный анализ учета фактов изменения обязательств представлен в учебнике «Бухгалтерский учет» под ред. Я.В. Соколова.

4.8. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности

Материально-производственные запасы (МПЗ) отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года МПЗ отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из способов оценки запасов, за вычетом создаваемого резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В соответствии с принципом существенности в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- способы оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- последствия изменений способов оценки МПЗ;
- стоимость материальных ценностей, переданных в залог;
- величина и движение резервов под снижение стоимости МПЗ.

Особенности раскрытия информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Материально-производственным запасам посвящен МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Согласно МСФО 2 к запасам относятся: запасы сырья и материалов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров. Таким образом, в отличие от ПБУ 5/01 данный стандарт регулирует учет и оценку незавершенного производства.

Порядок формирования себестоимости приобретенных МПЗ в российских и международных стандартах практически совпадает.

Оценка запасов при списании их в производство или на продажу может производиться:

- путем идентификации индивидуальных затрат, т.е. по себестоимости каждой единицы;
- методом ФИФО;
- по средневзвешенной стоимости.

В финансовой отчетности запасы должны отражаться по справедливой стоимости, которая определяется как минимум из двух величин: себестоимости и возможной чистой цены продаж. Под возможной чистой ценой продажи понимается их рыночная цена за вычетом расходов на продажу. Возможная чистая цена продажи применяется в отношении

запасов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость снизилась ниже себестоимости.

В этом случае по группам однородных материальных ценностей создаются резервы под снижение стоимости. Как правило, резервы под снижение стоимости создаются для готовой продукции и товаров. Сырье и материалы оцениваются по возможной чистой цене продажи только в тех случаях, когда себестоимость произведенной из них готовой продукции превысит чистую цену.

Создание резервов относится на расходы отчетного периода и отражается в отчете о прибылях и убытках. В дальнейшем при повышении рыночной стоимости зарезервированная сумма восстанавливается.

Согласно МСФО (IAS) 2 в финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

• выбранный метод оценки запасов;

• общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость по группам (материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары);

• стоимость запасов, списанных на затраты периода;

• величина возврата любого списания запасов (уценки); обстоятельства или события, которые привели к восстановлению стоимости запасов;

• балансовая стоимость запасов, заложенных под обеспечение обязательств;

• величина запасов, уцененных до возможной чистой цены продаж.

Глава 5.
Учет выпуска продукции

5.1. Понятие готовой продукции, работ, услуг

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

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

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

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

Синтетический учет готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг может вестись с использованием счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция».

Аналитический учет ведется по счету 43 «Готовая продукция» по местам хранения и отдельным видам готовой продукции, а по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» только по отдельным видам.

5.2. Готовая продукция и ее оценка

Согласно ПБУ 5/01 готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее производством (по фактической производственной себестоимости).

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

себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

5.3. Учет выпуска продукции

Учет выпуска готовой продукции может осуществляться различными вариантами.

1. Учет выпуска продукции на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости. В этом случае учет движения готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется по фактической производственной себестоимости. В аналитическом учете движение (поступление и выбытие) в течение месяца готовой продукции разрешается отражать по учетным ценам.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

• фактическая производственная себестоимость;

• нормативная себестоимость;

• договорные и другие цены.

Применение варианта нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и большой номенклатурой готовой продукции. Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены применяется при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры. Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

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

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

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

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

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

$$Ф = У \pm О, \qquad (5.1)$$

где Ф — фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

У — стоимость готовой продукции по учетным ценам;

О — отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

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

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По кредиту счета отражается нормативная (плановая) *себестоимость продукции* в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи».

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

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

В табл. 5.1 показаны операции по учету готовой продукции.

Таблица 5.1

Корреспонденция счетов по учету выпуска готовой продукции

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Вариант 1:		
оприходована на склад готовая продукция по учетной стоимости	43	20, 23, 29
списаны отклонения фактической производственной себестоимости от учетной стоимости: а) фактическая себестоимость больше учетной б) фактическая себестоимость меньше учетной	 43-откл. 43-откл. сторно	 20, 23, 29 20, 23, 29 сторно
списана проданная продукция по учетной стоимости	90	43
списаны отклонения фактической себестоимости проданной продукции от учетной стоимости: а) фактическая себестоимость больше учетной б) фактическая себестоимость меньше учетной	 90 90 сторно	 43-откл. 43-откл. сторно
Вариант 2:		
оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
списана фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции	40	20, 23, 29

1	2	3
списана нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции	90	43
списаны отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой): а) фактическая себестоимость больше нормативной (плановой) б) фактическая себестоимость меньше нормативной (плановой)	 90 90 сторно	 40 40 сторно

Особенности учета работ, услуг

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи».

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

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

5.4. Отгрузка (отпуск) продукции, работ и услуг покупателям и заказчикам

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

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

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

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, если выручка от продажи отпущенной (отгруженной) продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки эти ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции.

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

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

Рассмотрим некоторые возможные ***виды договоров***.

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

Передачей признается вручение вещи, сдача перевозчику для отправки или в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки. Вещь считается врученной с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица.

Условия перехода права собственности на товар (продукцию) могут быть специально установлены договором. Таким условием может быть, например, момент оплаты или любое другое условие. В этом случае у продавца продукция будет учитываться на счете 45 «Товары отгруженные», а у покупателя — на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» до момента наступления специально установленного договором условия.

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

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

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

Так, по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Как правило, работа выполняется из материалов подрядчика, его силами и средствами. В то же время в договоре могут быть установлены и другие условия: в частности, заказчик может передавать сырье, материалы для переработки. В этом случае в учете подрядчика и заказчика возникает необходимость отражения операций с давальческим сырьем (см. разд. 4.5).

Отпуск готовой продукции для внутреннего потребления

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

В табл. 5.2 показаны операции по учету продажи готовой продукции (работ, услуг).

Таблица 5.2

Корреспонденция счетов по учету продажи готовой продукции (работ, услуг)

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Реализация по договору купли-продажи в случае отсутствия особых условий о переходе права собственности (по отгрузке):		
отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг) с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68

1	2	3
списана фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг)	90-2	40, 43, 26 (20)
списаны расходы на продажу	90-5	44
получена оплата	51	62
2. Реализация по договору купли-продажи, если установлен особый порядок перехода права собственности (например, по оплате):		
списана стоимость переданной (отгруженной) покупателю продукции	45	43
начислен НДС	76	68
получена оплата (право собственности перешло к покупателю)	51	62
отражена выручка от продажи продукции с НДС	62	90-1
списан НДС	90-3	76
списана себестоимость продаж	90-2	45
3. Реализация по договору купли-продажи с получением аванса:		
отражено поступление аванса от покупателя	51	62 «Аванс»
НДС из суммы полученного аванса	62 «Аванс» (76)	68
выставлен счет за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
зачтен аванс	62 «Аванс»	62
зачтен НДС	68	62 «Аванс» (76)
списана себестоимость продаж	90-2	43, 20, 23, 29, 26
списаны расходы на продажу	90-5	44
отражена доплата	51	62
4. Реализация по договору мены:		
У организации А, которая первой поставляет продукцию:		
отгружена продукция по договору мены	45	43
начислен НДС	76	68
оприходованы на склад материалы, полученные от организации В	10	60
учтен НДС	19	60
отражена выручка от продаж по договору мены	62	90-1
списан НДС	90-3	76
списана себестоимость продаж по договору мены	90-2	45
зачтены обязательства по договору мены	60	62
принят к вычету НДС	68	19
У организации В:		

1	2	3
отражено поступление от организации А продукции по договору мены*	002	—
отражена выручка от продажи материалов	62	91-1
начислен НДС	91-2	68
списана себестоимость продаж по договору мены	91-2	10
списана с забалансового счета стоимость полученных материалов	—	002
отражен переход права собственности на материалы по договору мены	10	60
учтен НДС	19	60
зачтены обязательства по договору	60	62
принят к вычету НДС	68	19

** Для организации В продукция организации А является материалами.*

5.5. Раскрытие информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности

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

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

Товары отгруженные отражаются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с продажей продукции, возмещаемые договорной ценой.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» готовая продукция входит в их состав. Порядок раскрытия информации о них рассмотрен в гл. 4.

Глава 6.
УЧЕТ ТОВАРОВ

6.1. Понятие и оценка товаров

Определение товаров дано в п. 2 ПБУ 5/01: «Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи».

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

Для учета товаров, находящихся в организации, но не являющихся ее собственностью, используются забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию». Характеристика этих счетов дана в разделе «Забалансовые счета» Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

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

В соответствии с ПБУ 5/01 оценка товаров при принятии их к учету (учетная цена) может формироваться следующими способами:

1) по фактической себестоимости, аналогично материалам (см. гл. 4);

2) по фактической себестоимости за вычетом затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз). Согласно п. 15 ПБУ 5/01 торговые организации могут затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу;

3) по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок для организаций, осуществляющих розничную торговлю. В этом случае используется счет 42 «Торговая наценка».

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

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

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

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

6.2. Учет поступления товаров

Учет поступления товаров на склады в оптовой торговле, а также на предприятия розничной торговли, применяющие натурально-стоимостную схему учета и учитывающие товары по стоимости приобретения (фактической себестоимости), аналогичен учету поступления материалов с той лишь разницей, что вместо счета 10 «Материалы» дебетуется счет 41 «Товары» (см. гл. 4). При этом если стоимость приобретения (фактическая себестоимость) формируется без учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), то соответствующие затраты отражаются в учете бухгалтерской записью: Д-т сч. 44, К-т сч. 60, 76, 70, 69 и др.

Особенностью учета поступления товаров на предприятиях розничной торговли, учитывающих товары по продажным ценам, является появление дополнительной записи по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка» на сумму торговой наценки, относящейся к поступившим товарам (разница между продажной и покупной ценой). Сумму торговой наценки организация устанавливает, как правило, самостоятельно.

6.3. Учет продажи товаров по договору купли-продажи

В оптовой торговле продажа товаров отражается в бухгалтерском учете аналогично продаже производственными предприятиями готовой продукции (только вместо счета 43 «Готовая продукция» используется счет 41 «Товары»).

Предприятия розничной торговли в основном продают товары населению по договору розничной купли-продажи, при этом учет продажи товаров имеет существенные особенности (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Корреспонденция счетов по учету продажи товаров в розничной торговле за наличный расчет

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

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

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

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

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

Если товары учитываются по продажным ценам, то для выявления финансового результата на счет 90 необходимо списать торговую наценку, относящуюся к проданным товарам.

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

При этом способе реализованная торговая наценка (РТН) рассчитывается по формуле

$$РТН = В \times \overline{П}, \quad (6.1)$$

где В - стоимость проданных товаров по продажным ценам;

$\overline{П}$ - средний процент торговой наценки.

Показатель В определяется как дебетовый оборот субсчета 90-2 за месяц.

Показатель $\overline{П}$ – рассчитывается по формуле

(6.2)

$$\overline{П} = \frac{ТН_Н + ТН_П - ТН_В}{В + О_К} 100,$$

где $ТН_Н$ — торговая наценка на остаток товаров на начало месяца (сальдо счета 42 на начало месяца);

$ТН_П$ — торговая наценка на поступившие за месяц товары (кредитовый оборот счета 42 за месяц);

$ТН_В$ — торговая наценка на выбывшие за месяц товары, кроме проданных (дебетовый оборот счета 42 за месяц);

$О_К$ — остаток товаров на конец месяца (сальдо счета 41-2 на конец месяца).

Под выбытием товаров в данном случае понимается так называемый документированный расход (возврат товаров поставщикам, списание испорченных товаров и т.п.). Во всех этих случаях составляется соответствующий документ (накладная, акт и др.), где обязательно указываются наименование выбывшего товара, его количество, цена и сумма. Вследствие этого по выбывшим товарам всегда можно рассчитать и списать торговую наценку.

6.4. Учет продажи и покупки товаров по договору комиссии

Общие положения

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

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

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

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

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

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

Учет продажи товаров по договору комиссии

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

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

Возможны различные варианты отгрузки товаров и расчетов, связанных с их продажей:

Комитент отгружает товары:	Деньги от покупателя поступают:
А комиссионеру	$А_1$ комиссионеру
	$А_2$ комитенту
Б покупателю	$Б_1$ комиссионеру
	$Б_2$ комитенту

Варианты $А_1$ и $Б_1$ предусматривают участие комиссионера в расчетах за товары. В этих случаях из полученных от покупателя денег комиссионер обычно удерживает причитающиеся ему от комитента суммы, а остаток выручки, полученной от покупателя, перечисляет комитенту.

Варианты $А_2$ и $Б_2$ не предполагают участие комиссионера в расчетах за товары. При этом комитент уплачивает комиссионеру причитающиеся ему суммы с расчетного счета.

На практике чаще всего используются варианты $А_1$ и $А_2$.

Записи по учету продажи товаров при участии комиссионера в расчетах представлены в табл. 6.2.

Таблица 6.2

Учет продажи товаров при участии комиссионера в расчетах

Комитент	Комиссионер
1	2
1. Переданы комитентом товары комиссионеру	
Д-т сч. 45, К-т сч. 41	Д-т сч. 004
2. Отгрузка товаров покупателю	
а) отражается в учете выручка от продажи товаров Д-т сч. 76 комиссионер (К-р), К-т сч. 90-1 б) списываются проданные товары Д-т сч. 90-2, К-т сч. 45 в) начислен бюджету НДС с выручки Д-т сч. 90-3, К-т сч. 68	а) списываются отгруженные товары К-т сч. 004 б) отражается в учете задолженность покупателя и задолженность комитенту за отгруженные товары Д-т сч. 62, К-т сч. 76 комитент (К-т)
3. Отражение в учете расходов комиссионера на исполнение комиссионного поручения, возмещаемых комитентом	
а) на сумму расходов без НДС Д-т сч. 44, К-т сч. 76К-р б) на сумму НДС, относящуюся к расходам Д-т сч. 19, К-т сч. 76К-р	Д-т сч. 76К-т, К-т сч. 51
	4. Получение денег от покупателя Д-т сч. 51, К-т сч. 62
5. Начислено комиссионное вознаграждение	
а) на сумму вознаграждения (без НДС) Д-т сч. 44, К-т сч. 76К-р б) на сумму НДС, относящегося к вознаграждению Д-т сч. 19, К-т сч. 76К-р	а) на сумму вознаграждения (с НДС) Д-т сч. 76К-т, К-т сч. 90-1 б) на сумму НДС, относящегося к вознаграждению Д-т сч. 90-3, К-т сч. 68
6. Перечислен комитенту остаток выручки	
Д-т сч. 51, К-т сч. 76К-р	Д-т сч. 76К-т, К-т сч. 51

1	2
7. Списаны расходы, относящиеся к проданным товарам Д-т сч. 90, К-т сч. 44	
8. Вычет НДС, предъявленный комиссионером Д-т сч. 68, К-т сч. 19	

Записи по учету продажи товаров без участия комиссионера в расчетах приведены в табл. 6.3.

Таблица 6.3

Учет продажи товаров без участия комиссионера в расчетах

Комитент	Комиссионер
1. Переданы комитентом товары комиссионеру	
Д-т сч. 45, К-т сч. 41	Д-т сч. 004
2. Отгрузка товаров покупателю	
а) отражается в учете выручка от продажи товаров Д-т сч. 62, К-т сч. 90-1 б) списываются проданные товары Д-т сч. 90-2, К-т сч. 45 в) начислен бюджету НДС с выручки Д-т сч. 90-3, К-т сч. 68	К-т сч. 004
3. Отражение в учете расходов комиссионера на исполнение комиссионного поручения, возмещаемых комитентом	
а) на сумму расходов без НДС Д-т сч. 44, К-т сч. 76 $_{К-р}$ б) на сумму НДС, относящегося к расходам Д-т сч. 19, К-т сч. 76 $_{К-р}$	Д-т сч. 76 $_{К-т}$, К-т сч. 51
4. Получение денег от покупателя Д-т сч. 51, К-т сч. 62	
5. Начислено комиссионное вознаграждение	
а) на сумму вознаграждения (без НДС) Д-т сч. 44, К-т сч. 76 $_{К-р}$ б) на сумму НДС, относящегося к вознаграждению Д-т сч. 19, К-т сч. 76 $_{К-р}$	а) на сумму вознаграждения (с НДС) Д-т сч. 76 $_{К-т}$, К-т сч. 90-1 б) на сумму НДС, относящегося к вознаграждению Д-т сч. 90-3, К-т сч. 68
6. Уплачены комиссионное вознаграждение и суммы возмещения расходов комиссионера, связанные с продажей товаров	
Д-т сч. 76К-р, К-т сч. 51	Д-т сч. 51, К-т сч. 76 $_{К-т}$
7. Списаны расходы, связанные с продажей товаров Д-т сч. 90, К-т сч. 44	
8. Вычет НДС, предъявленный комиссионером Д-т сч. 68, К-т сч. 19	

Особенности учета продажи товаров по договору комиссии в розничной торговле

Порядок документального оформления операций с комиссионными товарами установлен Правилами комиссионной торговли непродовольственными товарами, утвержденными постановлением Правительства РФ от 6 июня 1998 г. № 569 (далее Правила)

и Унифицированными формами первичной учетной документации по учету торговых операций в комиссионной торговле, утвержденными постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132.

Основные записи учета продажи товаров по договору комиссии в розничной торговле представлены в табл. 6.4.

Таблица 6.4

Учет продажи товаров по договору комиссии в розничной торговле

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приняты товары на комиссию	004	
2. Поступили в кассу: а) деньги за проданные товары б) плата за хранение товаров	50 50	76 91-1
3. Списаны товары проданные, возвращенные, а также отражается в учете уценка товаров		004
4. Начислено комиссионное вознаграждение	76	90-1
5. Начислен НДС с суммы комиссионного вознаграждения	90-3	68
6. Выплачены деньги комитенту	76	50, 51

Учет покупки товаров по договору комиссии

По договору комиссии организации могут не только продавать, но и покупать товары. Для этого после заключения договора комитент перечисляет комиссионеру денежные средства, необходимые для исполнения данной сделки. Закупленные товары могут поступать комиссионеру или непосредственно комитенту.

Согласно п. 6 ПБУ 5/01 вознаграждение, уплачиваемое посреднической организации, через которую приобретены товары, наряду с другими расходами по их покупке, включается в себестоимость товаров.

Поскольку при закупке товаров по договору комиссии стоимость приобретения товаров обычно включает в себя не только покупную цену, но и другие расходы (комиссионное вознаграждение, расходы по страхованию, оплачиваемые, как правило, не единовременно, и т.п.), для формирования себестоимости товаров целесообразно использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Основные записи по учету покупки товаров по договору комиссии представлены в табл. 6.5.

Таблица 6.5

Учет покупки товаров по договору комиссии

Комитент	Комиссионер
1	2
1. Перечислены комиссионеру денежные средства на исполнение сделки	
Д-т сч. 76 $_{К-р}$, К-т сч. 51 Предъявлен к вычету НДС с аванса Д-т сч. 68, К-т сч. 76	а) в части аванса под комиссионное вознаграждение Д-т сч. 51, К-т сч. 76 $_{К-т}$, субсчет «Авансы полученные» б) в части денежных средств для приобретения товаров Д-т сч. 51, К-т сч. 76 $_{К-т}$

1	2
	2. Начислен НДС с суммы аванса Д-т сч. 76 $_{К-т}$, субсчет «Авансы полученные», К-т сч. 68
	3. Получены товары от поставщика Д-т сч. 002
	4. Перечислены поставщику деньги за товары Д-т сч. 76 $_{К-т}$, К-т сч. 51
5. Акцептован счет поставщика за товары (право собственности на товары перешло к комитенту): а) на стоимость товаров без НДС Д-т сч. 15, К-т сч. 76 $_{К-р}$ б) на сумму НДС, относящегося к товарам Д-т сч. 19, К-т сч. 76 $_{К-р}$	
6. Отражены в учете прочие расходы, связанные с приобретением товаров	
а) на сумму расходов без НДС Д-т сч. 15, К-т сч. 76 $_{К-р}$ б) на сумму НДС, относящегося к расходам Д-т сч. 19, К-т сч. 76 $_{К-р}$	Д-т сч. 76 $_{К-т}$, К-т сч. 51
7. Начислено вознаграждение	
а) на сумму вознаграждения (без НДС) Д-т сч. 15, К-т сч. 76 $_{К-р}$ б) на сумму НДС, относящегося к вознаграждению Д-т сч. 19, К-т сч. 76 $_{К-р}$	а) на сумму вознаграждения (с НДС) Д-т сч. 76 $_{К-т}$, К-т сч. 90-1 б) на сумму НДС, относящегося к вознаграждению Д-т сч. 90-3, К-т сч. 68
Восстановлен НДС, предъявленный ранее к вычету Д-т сч. 76, К-т сч. 68	8. Корректируется сумма НДС, ранее начисленная с аванса Д-т сч. 68, К-т сч. 76К-т, субсчет «Авансы полученные»
	9. Зачет аванса в счет погашения задолженности Д-т сч. 76 $_{К-т}$, субсчет «Авансы полученные», К-т сч. 76 $_{К-т}$
10. Перечислено комиссионное вознаграждение комиссионеру (в том случае, если оно не было учтено в сумме денежных средств, перечисленных комиссионеру на исполнение сделки)	
Д-т сч.76 $_{К-р}$, К-т сч. 51	Д-т сч. 51, К-т сч. 76 $_{К-т}$
	11. Переданы товары комитенту К-т сч. 002
12. Оприходованы товары на склад Д-т сч. 41, К-т сч. 15	
13. Предъявлен к вычету входной НДС, относящийся к товарам, комиссионному вознаграждению и другим расходам, связанным с приобретением товаров Д-т сч. 68, К-т сч. 19	

6.5. Учет продажи (приобретения) товаров со скидками

Общие положения

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

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

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

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

Ко второй группе относятся скидки после продажи (приобретения) товаров.

Сюда, в частности, относятся так называемые скидки за скорейшую оплату товаров. Это скидка, которую покупатель получает, если оплатит приобретенные товары в течение установленного продавцом срока.

К рассматриваемой группе относятся также скидки за приобретение товаров в указанном объеме. В этом случае скидка предоставляется покупателю, если за указанный в договоре период времени он приобретет товаров более определенного объема.

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

ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 содержат специальные предписания относительно порядка определения доходов и расходов при предоставлении (получении) скидок.

В соответствии с п. 6.5 ПБУ 9/99 «величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок)».

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

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

Бухгалтерский учет скидок в оптовой торговле

Порядок отражения скидок в бухгалтерском учете зависит от времени их предоставления (получения): а) сразу при отгрузке (отпуске) товаров; б) после отгрузки товаров (при выполнении покупателем определенных условий).

В первом случае продажная (покупная) цена товаров сразу определяется с учетом скидки и в учете сторон сделки составляются обычные проводки: у продавца — на отгрузку товаров; у покупателя — на поступление товаров.

Во втором случае схема учета продажи (приобретения) товаров и фактов предоставления (получения) скидки будет зависеть от периода, в котором покупатель выполнил условия для получения скидки.

Пример

Для продавца стоимость товаров:

а) покупная — 7000 руб. (без НДС);

б) первоначальная продажная — 11 000 руб. (в том числе НДС — 1000 руб.).

При выполнении определенных условий покупателю предоставляется скидка 5% от первоначальной продажной стоимости товаров, т.е. 550 руб. (в том числе НДС — 50 руб.)

Условия предоставления скидки возникли:

Вариант 1 — сразу при отгрузке товаров;

Вариант 2 — после отгрузки товаров.

Учетные записи у продавца (руб.):

		Вариант 1	Вариант 2
Д-т сч. 62	К-т сч. 90-1	10 450	11 000
Д-т сч. 90-2	К-т сч. 41	7000	7000
Д-т сч. 90-3	К-т сч. 68	950	1000

При варианте 2 покупатель выполнил условия для предоставления скидки (например, уплатил поставщику за товары ранее срока, предусмотренного договором), вследствие чего продавец должен сделать корректировочные записи. Они будут зависеть от того, в каком периоде вышеуказанные условия были выполнены (в отчетном периоде или в году, следующем за отчетным).

Если это произошло в отчетном году, то продавец сделает следующие сторнировочные записи:

а) на сумму скидки (Д-т сч. 62, К-т сч. 90-1) 550;

б) на сумму НДС, относящегося в скидке (Д-т сч. 90-3, К-т сч. 68) 50.

Такие же записи будут сделаны, если условия для предоставления скидки были выполнены в году, следующем за отчетным, но до даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности, т.е. согласно ПБУ 7/98 как событие после отчетной даты первой группы, которое должно быть отражено в бухгалтерской отчетности путем признания, т.е. заключительными оборотами отчетного года.

Если условия для предоставления скидки были выполнены в году, следующем за отчетным, но после даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности, то должны быть сделаны следующие корректировочные записи:

а) на сумму скидки (Д-т сч. 91, К-т сч. 62) 550;

б) на сумму НДС, относящегося в скидке (Д-т сч. 68, К-т сч. 91) 50.

Учетные записи у покупателя (руб.):

		Вариант 1	Вариант 2
Д-т сч. 41	К-т сч. 60	9500	10 000
Д-т сч. 19	К-т сч. 60	950	1000

При варианте 2 на сумму предоставленной скидки следует сделать корректировочные записи на уменьшение задолженности перед продавцом полученных товаров и суммы НДС по этим товарам. Однако при этом следует учитывать, что в п. 12 ПБУ 5/01 говорится: «Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации».

Если условия для предоставления скидки были выполнены в отчетном году или году, следующем за отчетным, но до даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности, необходимо сделать следующие сторнировочные записи:

а) на сумму скидки (без НДС) (Д-т сч. 16, К-т сч. 60) 500;

б) на сумму НДС, относящегося к скидке (Д-т сч. 19, К-т сч. 60) 50.

По окончании месяца сумму скидок, собранных на счете 16, следует распределить между остатком товаров на конец месяца и проданными товарами пропорционально их

стоимости по учетным ценам. На сумму скидки, относящейся к проданным товарам, составляется сторнировочная проводка Д-т сч. 90-2, К-т сч. 16.

При составлении бухгалтерского баланса сумма скидки, относящейся к остатку товаров («красное» дебетовое сальдо счета 16) будет вычитаться из сальдо счета 41 «Товары».

Если условия для предоставления скидки были выполнены в году, следующем за отчетным, и после даты утверждения бухгалтерской отчетности (что бывает крайне редко), делаются вышеуказанные записи, только вместо счета 90-2 будет использоваться счет 91.

Особенности учета продажи товаров со скидками в розничной торговле

При продаже товаров со скидками в розничной торговле продажная стоимость товаров (сумма выручки) сразу определяется с учетом скидок и на ее сумму делается запись:

Д-т сч. 50 «Касса»;

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

На списание проданных товаров составляется проводка:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Стоимость продаж»;

К-т сч. 41 «Товары».

Эта запись делается на стоимость проданных товаров по учетным ценам (стоимость приобретения или продажные цены).

Если товары учитываются по стоимости приобретения, никаких дополнительных расчетов и учетных записей не требуется.

Если товары учитываются по продажным ценам, то возникают две разновидности продажных цен:

1) учетная продажная (без учета скидок);

2) продажная (с учетом скидок).

При этом продажу товаров со скидками следует фиксировать на отдельных счетчиках ККТ по каждому проценту скидок. Это необходимо для пересчета выручки в стоимость товаров по учетным продажным ценам для правильного их списания.

Пример

Выручка магазина от продажи товаров составляет 53 600 руб., в том числе по товарам:

а) продаваемым без скидки — 50 000 руб.,

б) продаваемым со скидкой 10% — 3600 руб.

На сумму выручки, поступившей в кассу, делается запись:

Д-т сч. 50 «Касса»;

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» 53 600 руб.

Для правильного списания проданных товаров необходимо выручку от продажи товаров со скидками пересчитать в стоимость товаров по учетным продажным ценам:

$3600/90 \times 100 = 4000$.

На списание проданных товаров составляется проводка:

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

К-т сч. 41 «Товары» 54 000 (50 000 + 4000).

После этих записей на счете 90 «Продажи» возникает дебетовое сальдо 400 руб., равное сумме скидки, предоставленной покупателям. По окончании месяца после списания реализованной торговой наценки кредитовое сальдо счета 90 «Продажи» покажет сумму валовой прибыли от продажи товаров. Она будет меньше расчетной суммы реализованной торговой наценки на величину скидок, предоставленных покупателям.

6.6. Аналитический учет товаров

Главной целью аналитического учета товаров является получение информации, необходимой для управления товарными запасами. Сравнение учетных остатков с нормативами товарных запасов позволяет выявить сверхнормативные запасы или

незаполнение норматива для принятия соответствующих мер (прекращение закупки излишних товаров, закупка недостающих товаров и т.п.).

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

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

Основные разрезы аналитического учета товаров в организации следующие:

а) по торговым единицам;

б) материально-ответственным лицам;

в) наименованиям товаров.

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

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

6.7. Учет экспортно-импортных операций

Инкотермс

Сделки по экспорту и импорту товаров осуществляются на основании договора (контракта) между российскими и иностранными организациями. Для правильного оформления договоров рекомендуется использовать Международные правила толкования торговых терминов (Инкотермс), разработанные Международной торговой палатой. Целью Инкотермс является составление международных правил для разъяснения наиболее часто используемых условий поставки товаров во внешней торговле, что позволяет свести до минимума различия в интерпретации этих терминов в различных странах.

Инкотермс содержит трактовку 13 базисных условий поставки, расположенных последовательно друг за другом по принципу возрастания расходов и ответственности продавца по доставке товаров, т.е. от его наименьших расходов и обязанностей (условие поставки EXW — «франко-завод») до наибольших (условие поставки DDP — «поставлено с оплатой пошлины»).

Таможенная стоимость товаров

Для целей бухгалтерского учета и налогообложения внешнеторговых сделок необходимо определять таможенную стоимость товаров в соответствии с Законом «О таможенном тарифе» (для ввозимых товаров) и постановлением Правительства РФ от 13 августа 2006 г. № 500 (для вывозимых товаров).

Таможенные платежи

При перемещении товаров через границу РФ взимаются таможенные платежи, основными из которых являются таможенная пошлина, НДС, акцизы, сборы за таможенное оформление и др. Они уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации.

Размер сбора за таможенное оформление (СТО) зависит от стоимости услуг, оказываемых таможенным органом. Максимальные ставки СТО (в зависимости от величины таможенной стоимости товаров) устанавливает Правительство РФ.

Применяются следующие виды ставок таможенных пошлин:

а) адвалорные — в процентах к таможенной стоимости товаров;

б) специфические — в установленном размере за единицу товара (например, в евро за 1 кг, 1 т, 1 л и т.п.);

в) комбинированные — сочетание обоих вышеуказанных видов таможенного обложения.

Большинство ввозимых товаров облагается НДС, а некоторые товары и акцизами.

Ставки акцизов могут быть двух видов:

1) в рублях и копейках за единицу измерения товаров (1 т, 1 л и т.п.);

2) в процентах.

В последнем случае сумма акциза (А) рассчитывается по формуле

(6.4)

$$А = (ТС + ТП)/100 \times С_А,$$

где ТС — таможенная стоимость;

ТП — таможенная пошлина;

СА — ставка акциза, %.

Сумма НДС по ввозимым товарам рассчитывается по формуле

(6.5)

$$НДС = (ТС + ТП + А)/100 \times С,$$

где С — ставка НДС.

Для целей таможенных платежей при определении таможенной стоимости товаров в рублях иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату оформления грузовой таможенной декларации.

Экспортно-импортные операции отражаются в учете так же, как продажа и поступление отечественных товаров, но с некоторыми особенностями, главной из которых является необходимость пересчета иностранной валюты в рубли и вследствие этого — учета курсовых разниц.

Особенности учета импортных операций

Особенностью учета поступления импортных товаров является то, что в их себестоимость включается большее число видов расходов по сравнению с отечественными товарами (таможенная пошлина, сборы за таможенное оформление товаров и др.). Эти расходы возникают, как правило, не единовременно, поэтому для формирования себестоимости товаров целесообразно все расходы, связанные с их приобретением, сначала собирать на дебете счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Когда все расходы, относящиеся к той или иной партии товаров, будут отражены на вышеуказанном счете, на их общую сумму при поступлении товаров на склад делается запись:

Д-т сч. 41, К-т сч. 15.

При отражении в учете контрактной стоимости товаров иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату перехода права собственности на товары.

Операции по импорту товаров через посредников отражаются в учете в основном так же, как сказано в разд. 6.5. Особенностью учета у посредников является необходимость отражения курсовых разниц, поскольку имеют место валютные операции. Эти разницы отражаются на финансовых результатах комитента или комиссионера (в зависимости от условий договора).

Особенности учета экспортных операций

Особенностью учета экспортных операций является то, что в большинстве случаев право собственности на товары переходит от продавца к покупателю не сразу после отгрузки, а позднее (в сроки, установленные договором). Отгруженные товары до момента перехода права собственности на них к покупателю учитываются на счете 45 «Товары отгруженные».

У экспортеров возникают расходы, связанные с продажей товаров. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», с которого в дальнейшем списываются на дебет счета 90 «Продажи».

Операции по экспорту товаров через посредников отражаются в учете в основном так, как изложено в разд. 6.5. Однако у посредников возникает необходимость учета курсовых разниц, поскольку имеют место валютные операции. Эти разницы в зависимости от условий договора отражаются на финансовых результатах комитента или комиссионера.

Учет расчетов по НДС по экспортно-импортным операциям

Обложение НДС экспортных операций осуществляется, как правило, по принципу «страны назначения», согласно которому продажа товаров на экспорт облагается НДС по ставке 0% в стране поставщика и подлежит обложению НДС в стране покупателя.

Для применения нулевой ставки НДС и принятия к вычету сумм НДС, уплаченных поставщикам товаров, организация должна представить в налоговые органы документы, подтверждающие продажу товаров на экспорт, в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления таможенными органами ГТД на вывоз товаров. Перечень этих документов указан в ст. 165 НК РФ.

Если экспортер по истечении вышеуказанного срока не представит в налоговые органы документы, подтверждающие экспорт, по этим товарам он должен уплатить НДС в бюджет.

При этом составляются следующие проводки:

1) на начисление НДС:

Д-т сч. 68 $_{\text{НДС к возмещению}}$, К-т сч. 68 $_{\text{НДС к начислению}}$;

2) на перечисление НДС в бюджет:

Д-т сч. 68 $_{\text{НДС к начислению}}$, К-т сч. 51.

Налоговый кодекс разрешает представить документы, обосновывающие применение нулевой ставки, и после истечения 180 дней. При этом ранее уплаченные суммы НДС должны быть возвращены организации из бюджета или зачтены в счет текущих платежей.

При возврате НДС из бюджета делается запись:

Д-т сч. 51, К-т сч. 68 $_{\text{НДС к возмещению}}$.

При зачете НДС составляется проводка:

Д-т сч. 68 $_{\text{НДС к начислению}}$, К-т сч. 68 $_{\text{НДС к возмещению}}$.

Если экспортер не смог подтвердить обоснованность применения нулевой ставки НДС, сумма уплаченного НДС списывается на дебет счета 91:

Д-т сч. 91, К-т сч. 68 $_{\text{НДС к возмещению}}$.

В случае приобретения товаров для экспорта входной НДС можно предъявить к вычету только после их продажи, поступления за товары валютной выручки и при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, подтверждающих продажу товаров на экспорт, т.е. обоснованность применения нулевой ставки НДС. Только после соблюдения вышеуказанных условий в соответствии со ст. 165 и 172 НК РФ организация имеет право на вычет входного НДС по товарам, которые были экспортированы.

Если организация не представит в налоговые органы вышеуказанные документы, то она все равно имеет право предъявить входной НДС к вычету, но уже по другим основаниям, в соответствии со ст. 171 НК РФ, т.е. как обычный налогоплательщик, продающий товары и уплачивающий по ним НДС.

Исходя из вышеуказанного следует, что организации должны вести раздельный учет входного НДС по товарам, продаваемым в России и экспортируемым.

Организация, покупая товары, часто не знает, где они в дальнейшем будут проданы (внутри страны или экспортированы). В этом случае обычно по всем товарам входной НДС предъявляется к вычету на общих основаниях. Если впоследствии часть этих товаров будет продана за рубеж, входной НДС по ним должен быть восстановлен записью:

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям для экспорта», К-т сч. 68.

При ввозе товаров из-за рубежа НДС уплачивается таможенным органам по ставке, применяемой при продаже данных товаров внутри страны. При начислении НДС делается запись:

Д-т сч. 19, К-т сч. 68.

Импортер может принять к вычету суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров. Основанием для этого являются ГТД на ввоз товаров и документы, подтверждающие уплату НДС таможенному органу. При этом составляется проводка:

Д-т сч. 68, К-т сч. 19.

6.8. Особенности учета товаров в неторговых организациях

Неторговыми называются организации, осуществляющие наряду с другими видами деятельности торговую деятельность. Порядок учета товаров в этих организациях определяется в разд. 5 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (далее — Методические указания).

Учет товаров в неторговых организациях осуществляется в основном так, как указано выше, т.е. в организациях, основной деятельностью которых является торговля. Вместе с тем имеют место и некоторые особенности, о чем будет сказано ниже.

Неторговые организации, как правило, осуществляют торговую деятельность через подразделения (будем называть их магазины), не являющиеся юридическими лицами.

Магазины могут продавать:

а) готовую продукцию, производимую самой организацией;

б) излишние и ненужные для организации материальные ценности (включая отходы);

в) товары, приобретенные организацией специально для продажи.

Учет ценностей, продаваемых магазинами, ведется на следующих счетах:

1) готовая продукция учитывается на счете 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция в неторговой организации», по фактической себестоимости. Передача ее из основной деятельности в магазин отразится как внутреннее перемещение внутри счета 43 «Готовая продукция»;

2) материальные ценности и товары учитываются на счете 41 «Товары» по фактической себестоимости (фактическим затратам, связанным с их приобретением). Допускается в течение месяца (отчетного периода) в приходных документах (накладных, приемных актах и т.п.) по графе «цена» указывать учетную цену, устанавливаемую организацией. По окончании месяца (отчетного периода) стоимость материальных ценностей по учетным ценам доводится до уровня фактической себестоимости.

Материальные ценности приходуются по дебету счета 41 «Товары» с кредитованием счетов, на которых они учитывались (10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и др.).

Если товары приобретаются непосредственно магазином, транспортно-заготовительные расходы, связанные с их покупкой, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», субсчет «Коммерческие расходы по товарам». Приемка и оприходование товаров осуществляются применительно к порядку, устанавливаемому для материалов.

При учете расходов по хранению следует иметь в виду, что если на складе кроме товаров хранятся другие материальные ценности, то вышеуказанные расходы должны распределяться между товарами и материальными ценностями пропорционально объему, массе или стоимости хранящихся ценностей (согласно порядку, принятому в учетной политике).

Расходы на продажу в части, относящейся к товарам, по окончании месяца в полном размере списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Если величина транспортно-заготовительных расходов составляет значительный удельный вес в общем объеме выручки от продажи товаров (более 10%), а также при их

неравномерном уровне в течение года (продукция растениеводства, ловля рыбы и т.п.), то допускается пропорциональное распределение вышеуказанных расходов между проданными за месяц товарами и их остатком на конец месяца. Расходы, относящиеся к проданным товарам, списываются на дебет счета 90 «Продажи», а относящиеся к оставшимся товарам остаются на счете 44 «Расходы на продажу» и переходят на следующий месяц. Метод распределения закрепляется в учетной политике.

При учете недостач и потерь от порчи товаров, обнаруженных при их приемке от поставщика, если поставщиком была предоставлена скидка на возмещение возможных потерь, то суммы недостач и потерь от порчи (сверх норм естественной убыли) могут списываться на счет 44 «Расходы на продажу» в пределах сумм предоставленной скидки.

Аналитический учет готовой продукции ведется в порядке, установленном для готовой продукции пп. 199–207 Методических указаний, а товаров — применительно к учету материалов (см. пп. 133–146 Методических указаний).

Учет движения товаров и готовой продукции осуществляется в течение месяца в количественном выражении.

По окончании месяца определяется фактическая себестоимость:

а) остатка товаров (готовой продукции) на начало месяца;

б) поступления товаров (готовой продукции) за месяц;

в) проданных за месяц товаров (готовой продукции);

г) остатка товаров (готовой продукции) на конец месяца.

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

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

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

Фактическая себестоимость проданных за месяц товаров и готовой продукции ($С_ф$) определяется по формуле

(6.6)

$$С_ф = В \times К_з,$$

где В — выручка от продажи товаров и готовой продукции за месяц;

$К_з$ — коэффициент затрат.

$К_з$ в свою очередь рассчитывается по формуле

(6.7)

$$К_з = (О_н + П)/(В + О_к),$$

где $О_н$ — остаток товаров (готовой продукции) на начало месяца (по фактической себестоимости);

П — поступление товаров (готовой продукции) за месяц (по фактической себестоимости);

$О_к$ — остаток товаров (готовой продукции) на конец месяца (в продажных ценах).

Показатель $О_к$ рассчитывается по каждому наименованию товаров (готовой продукции) исходя из остатков их в натуральных показателях и цены последней продажи. Допускается оценка остатка товаров (готовой продукции) исходя из средневзвешенной продажной цены за месяц. Вариант выбора продажной цены (последней или средневзвешенной) фиксируется в учетной политике.

Изменение цен на продаваемую готовую продукцию и товары должно осуществляться, как правило, на начало рабочего дня (смены). При изменении цен в течение

рабочего дня (смены) в документах по учету выручки (кассовых чеках, счетах и др.) должно указываться фактическое время покупки.

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

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

Объем продаж и прочего выбытия указывается также в продажных ценах.

Бухгалтерия магазинов принимает и проверяет товарные отчеты, определяет фактическую себестоимость проданных товаров, а также сумму налога на добавленную стоимость, относящегося к проданным товарам.

Глава 7.
Учет расходов на продажу

7.1. Коммерческие расходы (расходы на продажу)

К расходам на продажу относятся затраты по сбыту продукции, оплачиваемые поставщиком. Вместе с производственной себестоимостью расходы на продажу образуют полную себестоимость.

В состав расходов на продажу входят:

• расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;

• расходы на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

• комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

• затраты на рекламу, представительские расходы;

• расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством и т.п.

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг предназначен синтетический счет 44 «Расходы на продажу».

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 аккумулируются все расходы, связанные с торговой деятельностью (на оплату труда, аренду, содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря, по хранению и подработке товаров и пр.).

Из всех видов расходов на продажу для целей налогообложения нормируемыми являются представительские расходы и расходы на рекламу.

Представительские расходы включают:

• расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для лиц, участвующих в переговорах;

• транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно;

• буфетное обслуживание во время переговоров;

• оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.

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

Для подтверждения представительских расходов в организации целесообразно разработать приказ или распоряжение, содержащее сведения о месте и времени проведения

мероприятия, перечне обсуждаемых вопросов, численности приглашенных лиц и участников со стороны организации. Представительские расходы могут быть заявлены в приказе об учетной политике, а смета представительских расходов на год утверждена протоколом общего собрания акционеров и т.п.

Представительские расходы включаются в состав затрат по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг только при наличии первичных документов, подтверждающих транспортные расходы, услуги переводчиков, расходы на проведение официального приема и др.

Согласно Федеральному закону «О рекламе» рекламой считается информация, которая:

• распространяется в любой форме, с помощью любых средств о физическом или юридическом лице, виде деятельности, товарах, идеях и начинаниях (рекламная информация);

• призвана формировать или поддерживать интерес к этим физическим, юридическим лицам, виду деятельности, товарам, идеям, начинаниям и способствовать реализации товаров, идей и начинаний;

• предназначена для неопределенного круга лиц.

Средства, которые организация тратит на размещение информации, относятся к рекламным расходам.

7.2. Распределение расходов на продажу

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании:

• в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на упаковку и транспортировку между отдельными видами отгруженной продукции списываются ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей;

• в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, расходы на транспортировку между проданными товарами и остатком товаров распределяются на конец каждого месяца. Это может быть только в том случае, если эти расходы не включены в стоимость товаров и их величина является существенной. Расходы, относящиеся к остатку непроданных товаров, остаются на счете 44.

Выбор метода распределения расходов устанавливается организацией и закрепляется в ее учетной политике, например, пропорционально между проданными товарами за месяц и их остатком на конец месяца. Для сближения бухгалтерского и налогового учета целесообразно использовать методику распределения, приведенную в ст. 320 гл. 25 НК РФ.

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров).

В табл. 7.1 представлены операции по учету расходов на продажу.

Таблица 7.1

Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Израсходованы материалы на упаковку	44	10,16

1	2	3
2. Начислена заработная плата работникам: торговых организаций (подразделений) за упаковку, погрузку на транспортные средства и др. в производственных организациях	44	70
3. Отражены расходы на социальное страхование и обеспечение	44	69
4. Начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам в торговых организациях (подразделениях)	44	02, 05
5. Списана стоимость специальной одежды, если срок ее эксплуатации не превышает 12 месяцев, в торговых организациях	44	10-10
6. Отражено погашение стоимости специальной одежды в течение срока полезного использования в торговых организациях	44	10-11
7. Списаны расходы вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань) отправления	44	23
8. Акцептованы счета рекламных агентств, транспортных организаций учтен НДС	44 19	60 60
9. Списаны готовая продукция и товары, использованные на цели рекламы	44	43, 41
10. Списаны представительские расходы учтен НДС	44 19	71, 60 71, 60
11. Списаны расходы на продажу, относящиеся к проданной (отгруженной) продукции	90 (45)	44
12. Отражена сумма недостач в пределах норм естественной убыли	44	94

7.3. Раскрытие информации о расходах на продажу в бухгалтерской отчетности

В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» по статье «Коммерческие расходы» показываются затраты, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к проданной продукции (работам, услугам) в сопоставлении за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года.

В торговых организациях расходы на продажу, не признанные полностью в качестве расходов по обычным видам деятельности, например часть транспортных расходов, приходящихся на остаток непроданных товаров, указываются в бухгалтерском балансе по статье «Затраты в незавершенном производстве». Прочие предприятия показывают не списанную со счета 44 часть коммерческих расходов, относящихся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции, по статье «Прочие запасы и затраты».

Согласно МСФО (*IAS*) 2 «Запасы» расходы на продажу относятся к затратам периода и списываются на уменьшение прибыли в том отчетном периоде, в котором они возникли. Они показываются в отчете о прибылях и убытках по статье «Коммерческие расходы».

Глава 8.
Учет финансовых вложений

8.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» активы принимаются к учету в качестве финансовых вложений при единовременном соблюдении следующих условий:

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

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

в) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К *финансовым вложениям* относятся инвестиции организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций и вклады организаций — товарищей по договору простого товарищества, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, а также дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. Порядок учета депозитных вкладов рассматривается в гл. 9, а дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования, — в гл. 13.

В зависимости от срока возврата средств, отвлеченных на финансовые вложения (срока погашения ценных бумаг или намерения получать доходы по ним), различают долгосрочные (на срок более года) и краткосрочные (на срок не более года) финансовые вложения.

По содержанию различают долговые финансовые вложения (долговые ценные бумаги и займы) и долевые — вложения с целью образования уставного капитала (акции, вклады в уставные капиталы и др.).

В зависимости от направлений размещения инвестиций различают инвестиции в дочерние общества, зависимые общества и другие организации.

Для целей бухгалтерского учета важным является различие финансовых вложений по двум категориям:

• финансовые вложения, по которым *можно определить текущую рыночную стоимость*. К ним относятся котируемые ценные бумаги, паи в паевых фондах (если учредители фондов регулярно публикуют их цену) и пр. Для ценных бумаг текущая рыночная стоимость понимается как рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг;

• финансовые вложения, по которым *не определяется текущая рыночная стоимость*. К ним относятся вклады в уставные (складочные) капиталы, выданные займы, некотируемые ценные бумаги, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется:

• *по объектам, приобретенным за плату*, — по сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ);

• *для объектов, поступивших безвозмездно (ценных бумаг)*, — по текущей рыночной стоимости на дату их принятия к учету. Если ее невозможно определить, то по сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи ценных бумаг на дату их принятия к учету;

• *для объектов, вносимых учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал,* — по денежной оценке, согласованной учредителями (участниками);

• *для объектов, вносимых в счет вклада по договору простого товарищества*, — по денежной оценке, согласованной товарищами;

• *для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, — по стоимости переданных или подлежащих передаче активов исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость

финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Фактические затраты на приобретение финансовых вложений включают:

• суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

• суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением финансовых вложений. Если в результате оказанных услуг организация принимает решение не приобретать финансовые вложения, соответствующие расходы отражаются в учете в составе прочих расходов;

• вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретен актив в качестве финансовых вложений;

• иные затраты, непосредственно связанные с приобретением финансовых вложений.

Если стоимость финансовых вложений в соответствии с договором, по которому они были приобретены, устанавливается в иностранной валюте, то к бухгалтерскому учету они принимаются в рублевой оценке. Она определяется путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России или иному согласованному курсу, установленному на дату признания расходов по приобретению.

В бухгалтерской отчетности на конец отчетного года финансовые вложения отражаются в следующей оценке:

• финансовые вложения, по которым *можно определить текущую рыночную стоимость*, — по ***текущей рыночной стоимости*** на отчетную дату путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Корректировка может производиться ежеквартально или ежемесячно. Сумма корректировки (переоценки) относится на финансовые результаты (как прочие расходы или доходы). Если на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, то данный актив отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки;

• финансовые вложения, по которым *не определяется текущая рыночная стоимость*, — по ***первоначальной стоимости***, за исключением финансовых вложений, которые обесценены. Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение их стоимости, т.е. снижение ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от них в обычных условиях ее деятельности. Разницу между учетной стоимостью финансовых вложений (стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете) и суммой данного снижения называют *расчетной стоимостью финансовых вложений*.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений может быть признано при одновременном выполнении следующих условий:

• на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

• в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась, причем исключительно в направлении ее уменьшения;

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

Если это устойчивое снижение будет подтверждено, то организация должна образовать резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между их учетной и расчетной стоимостью. Проверка на устойчивое снижение в обязательном порядке проводится на конец года (31 декабря), а также по решению организации может проводиться при составлении промежуточной отчетности.

Резерв образуется за счет финансовых результатов (в составе прочих расходов), что отражается бухгалтерской записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналогичная запись

делается при увеличении резервов в случае дальнейшего снижения расчетной стоимости финансовых вложений.

Резерв уменьшается (используется) в следующих случаях: если расчетная стоимость соответствующих активов в отчетном периоде повысилась, если их стоимость больше не подвергается устойчивому существенному снижению, а также при выбытии данных активов. При этом делается запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения, по которым создан резерв под обесценение, отражаются *по учетной стоимости за вычетом суммы резерва*.

Порядок оценки финансовых вложений при выбытии изложен в разд. 8.2.

Единица учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также контроль за их наличием и движением. В качестве единицы финансовых вложений может быть серия, партия, однородная совокупность и т.п.

Синтетический учет формирования, наличия и движения финансовых вложений осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения».

Аналитический учет на счете 58 ведется по единицам (видам) финансовых вложений и организациям, в которые осуществляются эти вложения (организациям-эмитентам, организациям-заемщикам, организациям, в уставные капиталы которых внесен вклад, и т.п.). По ценным бумагам должна быть сформирована следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

8.2. Учет ценных бумаг

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ГК РФ, ч. 1, гл. 7, ст. 142).

В соответствии с действующим законодательством к *ценным бумагам* относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы.

Для целей бухгалтерского учета различают следующие *виды оценок* ценных бумаг:

• номинальная стоимость — стоимость, обозначенная на бланке ценной бумаги;

• эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при первичном размещении;

• текущая рыночная (курсовая) стоимость — цена как результат котировки на вторичном фондовом рынке;

• учетная стоимость — стоимость, по которой ценные бумаги учитываются на счетах бухгалтерского учета в данный момент времени (числятся на балансе организации).

Учетная стоимость на отчетную дату равна:

• *текущей рыночной стоимости* для ценных бумаг, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;

• *первоначальной стоимости* для ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

По долговым ценным бумагам (облигациям, сберегательным и депозитным сертификатам, чекам и векселям), по которым не определяется текущая рыночная стоимость,

разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним дохода, относить на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов). Таким образом, учетная стоимость в конце периода их обращения будет равняться номинальной.

В бухгалтерском балансе ценные бумаги отражаются по учетной стоимости, за следующим исключением. Ценные бумаги, по которым образуется резерв под обесценение финансовых вложений, отражаются в балансе по учетной стоимости за вычетом сумм образованного резерва.

Ценные бумаги принимаются к учету после перехода права собственности к организации-инвестору (в соответствии со ст. 29 Федерального закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»). Они приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости, рассчитанной согласно ПБУ 19/02 в зависимости от варианта поступления (см. разд. 8.1). Так, в случае приобретения ценных бумаг за плату первоначальная стоимость формируется по сумме всех затрат для инвестора: суммы, уплачиваемой продавцу ценных бумаг, и затрат на их приобретение. Если величина затрат на приобретение не существенна по сравнению с суммой, уплачиваемой продавцу по договору, то такие затраты могут не включаться в первоначальную стоимость ценных бумаг, а признаваться прочими расходами в том отчетном периоде, в котором ценные бумаги принимаются к учету.

Если ценные бумаги не принадлежат организации на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находятся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, то они принимаются к учету в денежной оценке, указанной в договоре.

Выбытие ценных бумаг в результате погашения (выкупа), продажи и по другим основаниям отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения». Доходы и расходы, связанные со списанием ценных бумаг, рассматриваются как прочие и относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость ценных бумаг при выбытии определяется в зависимости от их вида.

Согласно ПБУ 19/02 при выбытии финансовых вложений (в том числе ценных бумаг), по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется исходя из последней оценки.

При выбытии финансовых вложений (ценных бумаг), по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется одним из способов, который утверждается в учетной политике организации:

1) по первоначальной стоимости каждой единицы;

2) по средней первоначальной стоимости;

3) по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По каждой группе (виду) финансовых вложений (ценных бумаг) в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Бланки (сертификаты) ценных бумаг могут храниться в депозитарии или кассе организации. При хранении бланков (сертификатов) в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария. Расходы по оплате услуг депозитария и другие расходы по обслуживанию финансовых вложений (ценных бумаг) отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (в составе прочих расходов).

В табл. 8.1 показаны операции по учету ценных бумаг.

Таблица 8.1

Корреспонденция счетов по учету ценных бумаг

Содержание операции	Корреспонди-рующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приобретены ценные бумаги за плату:		
перечислены денежные средства на покупку ценных бумаг	60, 76	51, 52
отражены расходы, связанные с приобретением ценных бумаг	60, 76	51, 52, 71
приняты к учету ценные бумаги, на которые перешло право собственности к инвестору	58	60, 76
списаны расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, если они не существенны	91	60, 76
2. Поступили ценные бумаги в качестве вклада в уставный капитал	58	75
3. Поступили ценные бумаги безвозмездно	58	98
4. Поступили ценные бумаги в доверительное управление	58	79-3
5. Поступили ценные бумаги в счет вклада по договору простого товарищества	58	80
6. Списана часть разницы между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг по мере начисления по ним дохода:		
в случае превышения номинальной стоимости над первоначальной стоимостью	58	91
в случае превышения первоначальной стоимости над номинальной	91	58
7. Отражена курсовая разница при переоценке ценных бумаг (кроме акций), стоимость которых выражена в иностранной валюте	58 (91)	91 (58)
8. Произведена корректировка учетной (первоначальной) стоимости ценных бумаг		
в случае превышения текущей рыночной стоимости над учетной стоимостью	58	91
в случае превышения учетной стоимости над текущей рыночной стоимостью	91	58
9. Начислены доходы (проценты, дивиденды) по ценным бумагам	76	91
10. Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91	59
11. Уменьшен резерв под обесценение финансовых вложений в связи с их выбытием или повышением расчетной стоимости, а также если финансовые вложения более не удовлетворяют критериям устойчивого существенного снижения стоимости	59	91
12. Продажа (погашение) ценных бумаг:		
отражены поступления от продажи (сумма, получаемая при погашении)	62, 51	91-1
списаны выбывшие ценные бумаги	91-2	58
отражены расходы по продаже ценных бумаг	91-2	51, 76 и др.
списан резерв под обесценение, ранее созданный по выбывающим ценным бумагам	59	91-1
13. Переданы ценные бумаги в доверительное управление	79	58

8.3. Учет вкладов в уставные капиталы

Вклады в уставные капиталы других организаций учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1). В качестве вклада в уставный капитал другой организации могут быть внесены как денежные средства, так и иное имущество, денежная оценка которого производится по договоренности сторон.

Учитывая, что передача имущества в качестве вклада носит инвестиционный характер, в соответствии с Налоговым кодексом РФ (ч. 1, ст. 39) такая передача для целей налогообложения не признается реализацией товаров, работ и услуг и, следовательно, не облагается налогом на добавленную стоимость. Суммы НДС, ранее учтенные при приобретении имущества и принятые к налоговому вычету, подлежат восстановлению, что отражается бухгалтерской записью: Д-т сч. 58, К-т сч. 68. Восстановлению подлежат суммы НДС, начисленные от учетной (остаточной) стоимости передаваемого имущества.

Финансовые вложения, осуществляемые организацией в виде вкладов, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

При выбытии вкладов в уставные (складочные) капиталы (в случае прекращения деятельности субъекта и пр.) они списываются с кредита счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости каждой единицы учета.

В табл. 8.2 показаны операции по учету вкладов в уставные капиталы.

Таблица 8.2

Корреспонденция счетов по учету вкладов в уставные капиталы других организаций

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Внесены в качестве вклада в уставный капитал:		
денежные средства	58	50, 51, 52
готовая продукция	58	43
материалы	58	10
основные средства (по остаточной стоимости)	58	01
нематериальные активы (по остаточной стоимости)	58	04
2. Восстановлен НДС по имуществу, переданному в качестве вклада в уставный капитал, ранее принятый к вычету	58	68
3. Отражена задолженность по возврату вклада в уставный (складочный) капитал другой организации	76	58

8.4. Учет предоставленных займов

Займы, предоставленные другим организациям, учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3).

Понятие, порядок заключения и содержания договоров займа рассмотрены в гл. 11 (разд. 11.2).

В соответствии с ГК РФ (ст. 815) по соглашению сторон заемщик может выдать вексель, удостоверяющий обязательство выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные взаймы денежные средства.

Полученный вексель является долговой ценной бумагой (финансовым векселем), оценка и порядок учета которых рассмотрен в разд. 8.2.

При выбытии данных активов (в случае возврата займа, прекращения деятельности субъекта и пр.) они списываются с кредита счета 58 «Финансовые вложения» по первоначальной стоимости каждой единицы учета.

В табл. 8.3 показаны операции по учету займов.

Таблица 8.3

Корреспонденция счетов по учету выданных займов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Предоставлены денежные средства взаймы	58	51
2. Предоставлены взаймы ценности:		
на сумму займа с НДС	58	91
НДС	91	68
списана стоимость ценностей	91	07, 10, 41
3. Возвращена сумма денежного займа	51	58-3
4. Возвращены ценности по договору займа:		
на сумму полученных ценностей с НДС	91	58-3
НДС	19	91
приняты к учету ценности	07, 10, 41	91
5. Получен вексель заемщика в обеспечение выданного ранее займа	58-2	58-3

8.5. Учет совместной деятельности

Учет и раскрытие информации об участии в совместной деятельности регулируется ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности», согласно которому различают три вида деятельности:

1) совместное осуществление операций (СОО);
2) совместное использование активов (СИА);
3) совместное осуществление деятельности (СОД).

Учет операций по совместному осуществлению деятельности

По договору простого товарищества (совместной деятельности) несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (ст. 1041 ГК РФ).

Ведение бухгалтерского учета общего имущества и хозяйственных операций товарищества обычно поручается одному из товарищей, который ведет общие дела товарищества. В дальнейшем будем называть его «товарищ, ведущий бухгалтерский учет» (ТВ). Остальных участников договора будем называть «организация-товарищ» (ОТ).

Учет операций по совместному осуществлению деятельности товарищем, ведущим бухгалтерский учет

ТВ должен обеспечить обособленный учет операций по СОД путем составления отдельного баланса, на котором отражаются внесенное имущество и операции по СОД. Показатели этого баланса не включаются в баланс ТВ.

Вклады, внесенные участниками СОД, учитываются на соответствующих счетах в оценке, предусмотренной договором (по соглашению между товарищами). Учет вкладов по источникам образования средств осуществляется на счете 80, который в данном случае называется «Вклады товарищей».

Начисление амортизации по имуществу осуществляется в обычном порядке вне зависимости от фактического срока его использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о СОД. Отражение хозяйственных операций по СОД (приобретение материалов, изготовление продукции и т.п.) осуществляется в общеустановленном порядке.

По окончании отчетного периода ТВ исчисляет финансовый результат от СОД и распределяет его между участниками в порядке, установленном договором. ТВ представляет остальным товарищам в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую им для формирования отчетности, налоговой и иной документации.

В случае прекращения действия договора ТВ составляет ликвидационный баланс. Выбытие причитающегося товарищам имущества отражается как погашение их вкладов.

Учет операций по совместному осуществлению деятельности организацией-товарищем

В бухгалтерском учете ОТ активы, переданные в качестве вклада в СОД, включаются в состав финансовых вложений по стоимости, по которой эти активы были отражены в балансе на дату вступления в силу договора. Основанием для отражения в учете передачи активов являются первичные учетные документы (накладные, выписки банка, акты приема-передачи основных средств и др.).

Аналитический учет по счету 58 следует вести по каждому договору, а внутри договора — по видам переданного имущества.

Порядок покрытия расходов и убытков по СОД определяется соглашением сторон. Каждый ОТ на основании информации, представленной ТВ, включает в состав прочих доходов или расходов свою долю прибыли или убытка от СОД и составляет бухгалтерскую отчетность с учетом финансовых результатов, полученных от СОД.

При прекращении СОД переданное ранее имущество возвращается товарищам. При этом ОТ отражает в учете полученное имущество как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений. Получаемое имущество принимается к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении СОД. При этом разница между стоимостью вклада, учтенного на счете 58, и стоимостью полученных активов после прекращения СОД включается в состав прочих доходов или расходов.

ПБУ 20/03 разрешает заново устанавливать срок полезного использования амортизируемого имущества, принятого к учету после прекращения СОД.

В табл. 8.4 представлены операции по учету совместно осуществляемой деятельности.

Таблица 8.4

Корреспонденция счетов по учету совместного осуществления деятельности (по договору простого товарищества)

Содержание операции	Корреспондирующие счета			
	Товарищ, ведущий бухгалтерский учет		Организация-товарищ	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1. Поступление (передача) активов в счет вклада в СОД:				

1	2	3	4	5
денежных средств	50, 51	80	58	50, 51
МПЗ	10, 41, 43	80	58	10, 41, 43
основных средств и нематериальных активов	01, 04	80	58	01, 04
Списана амортизация активов			02, 05	01, 04
2. Учет результатов от СОД:				
начисление прибыли, причитающейся участникам	99	75-2	76	91
перечисление (получение) причитающейся прибыли	75-2	50, 51	50, 51	76
отражение в учете убытка от СОД	76	99	91	76
получение (перечисление) денежных средств	50, 51	76	76	50, 51
3. Раздел имущества при прекращении СОД:				
передача (получение) активов	80	01, 10, 41, 51 и др.	01, 10, 41, 51 и др.	76
списана амортизация активов	02, 05	01, 04	–	–
списаны с баланса финансовые вложения	–	–	76	58
отражена в учете разница между стоимостью полученных активов и оценкой вклада, учтенного на счете 58: а) положительная б) отрицательная	 – –	 – –	 76 91	 91 76
начислен НДС с положительной разницы	–	–	91	68

Совместно осуществляемые операции и совместно используемые активы

Совместно осуществляемые операции (СОО) представляют собой выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнение работы, оказание услуги) с использованием собственных активов (например, совместное выращивание сельскохозяйственной продукции) (табл. 8.5).

Таблица 8.5

Корреспонденция счетов по учету совместного осуществления операций

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
У участника, выполняющего заключительный этап производственного процесса		
1. Отражены расходы, связанные с СОО	20	10, 69, 70 и др.
2. На основании документов по разделу продукции принята к учету доля готовой продукции, принадлежащая: данному участнику остальным участникам (по учетной стоимости)	 43 002	 20

1	2	3
3. Отражена выручка от продажи продукции, изготовленной в рамках СОО, причитающаяся: данному участнику остальным участникам	 62 62	 90 76
4. Списана себестоимость готовой продукции: в части продукции данного участника на стоимость продукции других участников	90	43 002
5. Получены деньги от покупателя	51	62
6. Перечислены деньги другим участникам	76	51
У участников, выполняющих промежуточные этапы производственного процесса		
1. Отражены расходы, связанные с СОО	20	10, 69, 70 и др.
2. Принята к учету готовая продукция, принадлежащая участнику	43	20
3. Отражена выручка от продажи продукции, выпущенной в рамках СОО, при получении извещения об отгрузке продукции покупателю	76	90
4. Списана себестоимость готовой продукции, принадлежащей участнику	90	43
5. Получены деньги за проданную продукцию	51	76

Активы считаются совместно используемыми (СИА) в случае, когда имущество находится в общей долевой собственности участников договора и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод (например, сдача в аренду здания, принадлежащего на праве долевой собственности нескольким организациям). Владение и пользование имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляется по соглашению всех ее участников (ст. 247 ГК РФ).

Каждый из участников договора о СИА (СОО) отражает в бухгалтерском учете активы, обязательства, расходы и доходы в соответствии с условиями договора. Для учета операций по СИА и СОО не ведется отдельный баланс. Каждый участник отражает в учете:

а) свой вклад, который не отражается как финансовые вложения;

б) свою часть расходов и обязательств;

в) причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода. Доля устанавливается в соответствии с условиями договора.

Учет доходов, расходов, обязательств и активов, относящихся к СОО или СИА, должен вестись применительно к правилам, установленным ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Эти показатели должны отражаться обособленно в доле, относящейся к участнику, на соответствующих счетах (в аналитическом учете). При составлении бухгалтерской отчетности доходы, расходы, активы и обязательства по СОО и СИА суммируются с соответствующими показателями по обычным видам деятельности.

Участники СОО (СИА) самостоятельно ведут налоговый учет хозяйственных операций, начисляют и уплачивают налоги и сборы в соответствии с условиями заключенных хозяйственных договоров.

Участник СОО, выполняющий заключительный этап производственного процесса, доли продукции, причитающиеся другим участникам, учитывает за балансом. Если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то доходы, подлежащие перечислению другим участникам, отражаются как обязательства перед ними.

Договором о СИА может быть предусмотрено, что расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляет один из участников. В этом случае доходы (расходы),

относящиеся к деятельности других участников, отражаются как кредиторская (дебиторская) задолженность.

В табл. 8.6 показаны операции по учету доходов и расходов в совместной деятельности.

Таблица 8.6

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов, связанных с совместным использованием активов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У участника, которому поручено вести расчеты с покупателями (заказчиками)		
1. Отражены расходы, связанные с СИА	20	02, 10, 60, 69, 70, 76 и др.
2. Отражены совместные расходы, связанные с СИА, в доле: данного участника остальных участников	 20 76	02, 10, 60, 70 и др.
3. Отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг) в рамках СИА, на долю, причитающуюся: данному участнику остальным участникам	 62 62	 90 76
4. Списаны расходы данного участника	90	20
5. Получены деньги от покупателя (заказчика)	51	62
6. Перечислены деньги другим участникам	76	51
У остальных участников		
7. Отражены расходы, связанные с СИА	20	02, 10, 69, 70 и др.
8. Отражена выручка от продажи доли продукции, (работ, услуг), выпущенной в рамках СИА	76	90
9. Списаны расходы	90	20
10. Получены деньги за проданную продукцию (работу, услугу)	51	76

8.6. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

В п. 42 ПБУ 19/02 приведен минимальный набор показателей по финансовым вложениям, которые подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности (с учетом требований существенности). В него включены: данные о способах оценки финансовых вложений при их выбытии и о последствиях изменения этих способов; стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость и по которым она не определяется; разница между текущей рыночной стоимостью финансовых вложений на отчетную дату и их предыдущей оценкой; резерв под обесценение финансовых вложений и др.

Требования к раскрытию информации об участии в совместной деятельности приведены пп. 22–24 ПБУ 20/03. Раскрытие информации осуществляется в пояснительной

записке в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам».

Особенности раскрытия информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

В МСФО категория «финансовые вложения» не используется, объектом регулирования являются финансовые инструменты. Международными стандартами, регулирующими учет финансовых инструментов, являются МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Согласно МСФО под финансовым инструментом понимается любой договор, в результате которого одновременно у одной компании возникает финансовый актив, а у другой — финансовое обязательство или долевой инструмент. Долевым инструментом считается любой договор, подтверждающий право на долю в капитале компании.

Финансовый актив — это актив, являющийся денежным средством; правом требования по договору денежных средств или иного финансового инструмента от другой компании; правом, предусмотренным договором, на обмен финансовыми инструментами с другой компанией; долевым инструментом других компаний. К финансовым активам относятся денежные средства и их эквиваленты, дебиторская задолженность (покупателей и заемщиков), долговые и долевые ценные бумаги и др.

Финансовые обязательства — это любая обусловленная договором обязанность компании: предоставить другой компании денежные средства или иные финансовые активы; совершить обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально невыгодных условиях. К финансовым обязательствам относятся кредиторская задолженность (поставщикам, по кредитам и займам), условные обязательства, а также подлежащие обязательному выкупу привилегированные акции.

Различают следующие виды финансовых инструментов:

• базовые. К ним относятся дебиторская и кредиторская задолженности, а также долевые ценные бумаги;

• производные (деривативы), стоимость которых меняется в результате изменения базисной переменной (процентной ставки, валютных курсов и др.), для приобретения которых требуются небольшие инвестиции по сравнению с другими инструментами и расчеты по которым предполагается произвести в будущем. К ним относятся фьючерсные, форвардные, опционные контракты и др.;

• сложные, представляющие комбинацию финансового обязательства и долевого инструмента. К ним относятся облигации, конвертируемые в обыкновенные акции, и др.

Согласно МСФО финансовые инструменты классифицируются по четырем категориям:

1) финансовые активы и обязательства, предназначенные для торговли в краткосрочной перспективе. По ним предполагается получение прибыли от краткосрочных колебаний цен, маржи дилера и др.;

2) инвестиции, удерживаемые до погашения (например, облигации);

3) выданные займы и дебиторская задолженность;

4) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (активы, не попавшие в категории 1–3).

Финансовые инструменты принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая определяется по фактическим затратам на их приобретение, как правило по справедливой стоимости обеспечения, внесенного (для активов) или полученного (для пассивов).

После первоначального признания финансовые инструменты:

• либо переоцениваются по справедливой стоимости. Прибыли или убытки от переоценки, как правило, относятся на финансовый результат. Данное правило применяется к финансовым инструментам 1-й и 4-й категории;
• либо отражаются по амортизированной стоимости.

Под амортизированной стоимостью финансового инструмента понимается его первоначальная стоимость плюс (минус) начисленная в результате амортизации разница между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения минус выплаты основной суммы минус частичное списание в связи с обесценением. Данный способ используется для оценки финансовых инструментов 2-й и 3-й категорий, а также в тех случаях, когда справедливую стоимость инструмента определить невозможно.

Финансовые активы на каждую дату подлежат проверке на обесценение. Признаками обесценения являются: снижение кредитоспособности контрагента; высокая вероятность банкротства; исчезновение активного рынка для финансового инструмента и др. Порядок признания и отражения в учете обесценения активов рассмотрен в гл. 2 (разд. 2.8).

МСФО устанавливает правила учета операций хеджирования. Хеджирование означает использование производных (или непроизводных) финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджируемой статьи (финансовых инструментов и прогнозируемых сделок). В РПБУ порядок учета операций хеджирования не установлен.

Финансовые инструменты признаются тогда и только тогда, когда компания становится стороной договора, лежащего в их основе.

Компания прекращает признавать финансовый актив, если утрачивает контроль над правами требования по договору, составляющими данный актив.

В соответствии с МСФО подлежит раскрытию следующая информация:

• оценка и политика управления финансовыми рисками (рыночными, кредитными, рисками ликвидности и др.) на основе данных внутренней управленческой отчетности, представленной высшему руководству организации;

• факторы, которые могут повлиять на величину, распределение во времени и определенность поступления будущих денежных потоков от финансового инструмента;

• учетная политика в отношении методов установления справедливой стоимости, способов отражения результатов переоценки и др.;

• информация о справедливой стоимости для инструментов, обращающихся и не обращающихся на рынке;

• данные о хеджировании финансовых инструментов.

Дополнительно раскрываются: информация о существенных статьях доходов и расходов, прибылей и убытков от финансовых инструментов; причины и порядок применения амортизированной стоимости; характер и сумма убытка от обесценения и др.

Раскрытие информации об инвестициях в совместные предприятия регулируется МСФО (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

МСФО определяют совместные предприятия как договор, согласно которому две или более компании осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля.

Различают три группы совместных предприятий:

• совместно контролируемые компании. В отличие от простого товарищества (согласно РПБУ) деятельность осуществляется через самостоятельное юридическое лицо;

• совместно контролируемая деятельность;

• совместно контролируемые активы.

Участник совместно контролируемых компаний свою долю в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой компании построчно суммирует с аналогичными статьями финансовой отчетности либо отражает отдельной строкой в финансовой отчетности.

При совместно контролируемой деятельности каждый участник отражает в финансовой отчетности активы, которые он контролирует, возникающие у него обязательства и расходы, а также долю от продаж товаров и услуг.

Участник совместно контролируемых активов отражает свою долю в данных активах и любые возникающие у него обязательства.

Глава 9.
Учет денежных средств

9.1. Классификация денежных средств

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

• наличные денежные средства, находящиеся в кассе организации, в виде бумажных и металлических денежных знаков (российская и иностранная валюта);

• безналичные денежные средства в виде остатков на расчетных (текущих), валютных счетах и специальных счетах в кредитных организациях;

• денежные средства в пути;

• денежные документы.

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

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

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

9.2. Учет кассовых операций

В настоящее время наличное денежное обращение в Российской Федерации регулируется положением «О Правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ», утвержденным Советом директоров Банка России от 5 января 1998 г. № 14-П. В соответствии с данным документом, а также другими нормативными актами все организации независимо от организационно-правовой формы обязаны хранить свои денежные средства в учреждениях банка.

Для приема, хранения наличных денег и денежных документов и осуществления расчетов наличными организация должна иметь кассу, а соответствующие операции называются кассовыми. Правила работы организаций с наличными деньгами и учета кассовых операций установлены Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Советом директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40.

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

В кассе организации может находиться иностранная валюта, выданная банком и используемая строго на определенные цели, установленные законодательством и

нормативными актами ЦБ РФ (командировочные расходы). Учет наличной иностранной валюты осуществляется на субсчете «Касса в иностранной валюте» в двух оценках: в рублях и по видам валют. Пересчет иностранной валюты в рубли при кассовых операциях с иностранной валютой осуществляется по курсу ЦБ РФ на дату оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. Остатки кассовой наличности в иностранной валюте на конец отчетного периода переоцениваются с зачислением курсовой разницы в прибыль или убыток организации. Порядок учета курсовых разниц рассматривается в разд. 9.4.

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

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

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

При осуществлении расчетов через кассу необходимо руководствоваться следующим:

• расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями ограничены предельными размерами, устанавливаемыми решением ЦБ РФ;

• наличные денежные расчеты должны производиться в соответствии с Законом РФ от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и нормативными актами Правительства РФ, ЦБ РФ, Минфина РФ, регулирующими его применение.

Данные законодательные и нормативные акты устанавливают, что наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт при осуществлении продажи товаров, выполнении работ и оказании услуг должны производиться всеми организациями с обязательным применением контрольно-кассовой техники (ККТ), которая подлежит регистрации в налоговом органе по месту нахождения организации.

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

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

В табл. 9.1 показан учет кассовых операций.

Таблица 9.1

Корреспонденция счетов по учету кассовых операций

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отражена выручка в розничной торговле	50	90-1
2. Поступили наличные деньги с расчетного, валютного, прочих счетов в банке	50	51, 52, 55
3. Возвращен аванс ранее выданный поставщику	50	60
4. Получен аванс от покупателя	50	62
5. Получены займы, целевое финансирование	50	66, 67, 86
6. Поступили денежные средства в счет погашения задолженности по подписке на акции, вклад в уставный капитал	50	75-1
7. Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами	50	71
8. Погашена дебиторская задолженность	50	62, 73, 76
9. Выявлена сумма излишков при инвентаризации кассы	50	91-1
10. Поступили наличными проценты, дивиденды, штрафы, возмещение убытков	50	76, 91-1
11. Выданы зарплата, пособия, премии, дивиденды работникам организации	70	50
12. Выданы из кассы подотчетные суммы	71	50
13. Погашена задолженность перед поставщиками или подрядчиками	60	50
14. Погашены займы наличными	66, 67	50
15. Выдано наличными по исполнительным листам, депонированной заработной плате и разным кредиторам	76	50
16. Выданы дотации, пособия и прочие выплаты за счет средств социального страхования	69	50
17. Отражена сумма недостачи, выявленная при ревизии кассы	94	50
18. Выдан заем работнику	73-1	50
19. Использовано на благотворительные цели	91-2	50
20. Выданы дивиденды учредителям	75-2	50
21. Оприходованы поступившие в кассу денежные документы, корпоративные банковские карты	50-3	50, 51, 71, 76
22. Выданы путевки работникам	76 (73)	50-3
23. Выданы под отчет работнику денежные документы, корпоративная банковская карта	71	50-3
24. Выкуплены акционерным обществом у акционеров собственные акции	81	50
25. Сдана в кассу банков, инкассаторам выручка от продажи товаров; сданы наличные на денежные переводы	57	50

1	2	3
26. Отражена курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте	50 (91-2)	91-1 (50)

9.3. Учет операций по расчетным и специальным счетам организации

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

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

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

• по решению государственных органов и пр.

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

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

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

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

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

Для учета операций по расчетным счетам применяется счет 51 «Расчетные счета». Это активный счет, по дебету которого отражается поступление, а по кредиту — использование денежных средств с расчетных счетов.

Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки кредитных организаций с расчетного счета, которые выдаются организациям ежедневно (или периодически в установленные сроки). В выписке указываются операции, совершенные по счету, т.е. от кого и сколько денег получено, кому и сколько выплачено. К выписке прилагаются документы, подтверждающие указанные в выписке суммы.

В случае ошибочно зачисленных на расчетный счет или списанных с него сумм они принимаются к учету на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2), о чем необходимо немедленно известить кредитную организацию для внесения исправлений.

Бухгалтерский учет наличия и движения денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах ведут на счете 55 «Специальные счета в банках». Зачисление денежных средств в аккредитивы отражают по

дебету субсчета 55-1, а по кредиту — их списание по мере использования (согласно выпискам кредитной организации) или возврат неиспользованных средств.

Аналитический учет по счету 55-1 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 55-2 учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражают по дебету субсчета 55-2, а списание сумм по мере оплаты выданных чеков (согласно выпискам кредитной организации) и сумм по возвращенным в банк неиспользованным чекам отражают по кредиту счета. Контроль за движением денежных средств в чековых книжках ведут оперативно.

На субсчете 55-3 учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» депозитные вклады в кредитные организации относятся к финансовым вложениям.

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

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

Основные бухгалтерские проводки по отражению операций по расчетным и специальным счетам приведены в разд. 9.4.

9.4. Учет операций на валютных счетах

Для учета движения денежных средств организации в иностранной валюте открываются валютные счета. Организация имеет право открыть валютные счета на территории Российской Федерации в любой кредитной организации, уполномоченной Центральным банком РФ на проведение операций с иностранной валютой (в уполномоченном банке), а также валютные счета за рубежом. Валютный счет открывается на основании заявления организации с предоставлением необходимых документов.

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

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

Порядок учета валютных операций изложен в ПБУ 3/06 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». В Положении установлено, что стоимость активов (в том числе денежных знаков в кассе и средств на счетах в банках) и обязательств, выраженных в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю.

Данное Положение относится также к активам и обязательствам, стоимость которых выражена в валюте, но подлежащих оплате в рублях. В этом случае для пересчета стоимости актива или обязательства законом или соглашением может быть установлен иной согласованный курс.

Даты пересчета установлены в Приложении к ПБУ 3/06.

При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (кроме акций), средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться *на дату совершения операции* в иностранной валюте, а также *на отчетную дату*. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладов), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса. Для данных активов и обязательств при составлении бухгалтерской отчетности пересчет в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату, т.е. производится пересчет их стоимости на дату составления отчетности.

Для составления отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы, материально-производственные запасы, а также средства полученных и выданных авансов, предварительной оплаты и задатков принимаются в оценке в рублях на дату совершения операции, в результате которой они приняты к учету. Пересчет их стоимости после принятия к учету в связи с изменением курса не производится.

Из-за изменения курса рубля возникает необходимость бухгалтерского учета **курсовых разниц** — разниц между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательства по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность. Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы. Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала, относится на добавочный капитал.

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

Д-т сч. 52, 50 (91-2), К-т сч. 91-1 (52, 50) — начислена положительная (отрицательная) курсовая разница по остаткам средств на валютном счете и в кассе.

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

Учет покупки и продажи иностранной валюты

В соответствии с Федеральным законом РФ № 173-ФЗ от 10 декабря 2003 г. «О валютном регулировании и валютном контроле» покупка и продажа валюты юридическими лицами производится через уполномоченные банки.

Приобретенная валюта зачисляется на валютный счет и используется на оплату командировочных расходов, платежи по договорам об импорте, платежи по валютным кредитам и пр.

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

Финансовый результат от продажи валюты складывается из сумм:

1) курсовых разниц по валютным счетам;

2) дохода (расхода) от продажи валюты по курсу выше (ниже) курса ЦБ РФ;

3) вознаграждений банку.

В табл. 9.2 показан учет операций на расчетных счетах.

Таблица 9.2

Корреспонденция счетов по учету операций на расчетных, валютных и специальных счетах в банке

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Поступили денежные средства в оплату проданных ценностей (работ, услуг)	51, 52	62
2. Зачислены на счет наличные деньги из кассы	51, 52	50
3. Получены авансы от покупателей и заказчиков	51, 52	62
4. Отражены ошибочно зачисленные (списанные) суммы	51, 52 (76-2)	76-2 (51, 52)
5. Получены штрафы, пени, неустойки; поступили суммы от прочих дебиторов, арендная плата, проценты и дивиденды по финансовым вложениям (ценным бумагам и др.)	51, 52	91-1, 76
6. Поступили суммы от органов социального страхования и обеспечения	51	69
7. Зачислены неиспользованные остатки средств аккредитива, чековой книжки	51, 52	55
8. Поступили суммы удовлетворенных претензий	51, 52	76-2
9. Поступили суммы страховых возмещений от страховой компании	51, 52	76-1, 91-1
10. Поступили денежные средства в счет вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности)	51	80
11. Получены средства в виде взносов в уставный капитал	51	75-1
12. Получены кредиты, займы, средства целевого назначения	51, 52	66, 67, 86
13. Возвращены выданные долгосрочные и краткосрочные займы, оплачены должником финансовые векселя	51, 52	58
14. Получены наличные деньги в банке	50	51, 52
15. Оплачены счета поставщиков и подрядчиков, перечислены им авансы	60	51, 52
16. Открыт аккредитив, карточный счет и депонированы средства на чековую книжку, зачислены средства на специальные счета	55	51, 52
17. Перечислена задолженность по социальному страхованию и обеспечению	69	51
18. Перечислены платежи в бюджет	68	51, 52
19. Отражены штрафы, пени, неустойки, уплаченные другим организациям, судебные издержки и арбитражные сборы	76, 91-2	51, 52
20. Перечислены средства на благотворительные цели, расходы на социальные нужды и др.	91-2	51
21. Перечислены суммы страховых платежей страховым компаниям	76-1	51, 52
22. Погашена задолженность перед прочими кредиторами	76	51, 52
23. Возвращены кредиты, займы, списаны суммы за счет целевого финансирования	66, 67, 86	51, 52

1	2	3
24. Отражена выдача денег (оплата) с карточного счета держателю корпоративной банковской карты	71	55-4
25. Покупка валюты:		
перечислены денежные средства банку на покупку валюты	57	51
зачислена валюта на валютный счет (по курсу ЦБ РФ на день зачисления)	52	57
отражена курсовая разница на счете 57 за период между датой покупки валюты и датой ее зачисления на валютный счет	57 (91-2)	91-1 (57)
списаны расходы на покупку (комиссионное вознаграждение банку)	91-2	51, 57
26. Продажа валюты:		
депонированы денежные средства в иностранной валюте для продажи	57	52
поступили на расчетный счет денежные средства от продажи иностранной валюты	51	91-1
списаны депонированные суммы по курсу на день продажи	91-2	57
списаны расходы по продаже (комиссионное вознаграждение банку)	91-2	52, 57
отражена курсовая разница на счете 57 за период между депонированием иностранной валюты и датой ее продажи	57 (91-2)	91-1 (57)
определен финансовый результат от продажи валюты	91-9 (99)	99 (91-9)

9.5. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности информация о денежных средствах представлена в бухгалтерском балансе по строке «Денежные средства» и в форме № 4 «Отчет о движении денежных средств».

Рекомендуемая форма отчета о движении денежных средств приведена в Указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.

Перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете о движении денежных средств, приведен в п. 29 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Особенности раскрытия информации о движении денежных средств согласно МСФО

Согласно МСФО отчет о движении денежных средств должен отражать приток и отток денежных средств и их эквивалентов. К денежным средствам относятся средства, находящиеся в кассе и на расчетных счетах, а также вклады до востребования (в том числе банковские овердрафты). Эквиваленты денежных средств — это краткосрочные высоколиквидные вложения, которые могут легко конвертироваться в денежные средства и практически не подвержены риску изменения стоимости. В российском учете категория денежных эквивалентов не используется.

В отчете о движении денежных средств денежные потоки должны быть представлены отдельно по операционной (текущей), инвестиционной и финансовой деятельности. Отчет по операционной деятельности может быть подготовлен прямым или косвенным методом.

При прямом методе непосредственно отражаются направления денежных поступлений и платежей по операционной (текущей) деятельности. Косвенный метод

предусматривает корректировку показателя прибыли до значения чистого потока денежных средств по основной деятельности. Косвенный метод в российском учете не применяется.

Согласно МСФО в отчете о движении денежных средств должна быть раскрыта информация о денежных средствах и их эквивалентах, а также сверка с аналогичными статьями в бухгалтерском балансе, показаны потоки денежных средств, определяющие рост операционного потенциала. Кроме того, информация о величине денежных потоков должна быть раскрыта в разрезе отраслевых и географических сегментов; дочерних компаний, входящих в группу; приобретаемых и продаваемых дочерних компаний, а также в разрезе всех видов совместной деятельности и пр.

В отчете обязательно представляется информация о неденежных инвестиционных и финансовых операциях (например, выпуск акций или облигаций, обмен на внеоборотные активы или обмен внеоборотных активов на другие внеоборотные активы).

Глава 10.
Обязательства организации.
Кредиторская и дебиторская задолженность

10.1. Определение обязательств, их виды и классификация

Согласно ст. 307 ГК РФ в силу *обязательства* одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие (передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и пр.) либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Обязательства считаются *долгосрочными*, если они рассчитаны на срок погашения более одного года со дня их регистрации в бухгалтерском учете. *Краткосрочные обязательства* должны погашаться в течение года.

Классификация обязательств по разным основаниям представлена в учебнике «Бухгалтерский учет» под ред. Я.В. Соколова.

Основания возникновения обязательств

Выделяют три источника возникновения обязательств: договор, закон и деликт (причинение вреда).

Так, обязательство покупателя перед поставщиком оплатить приобретаемый товар по определенной цене и в установленный срок вытекает из заключенного между ними *договора* поставки.

Источником возникновения обязательств организации по уплате налогов является *налоговое законодательство*.

Нанесенный работником организации имущественный вред — *деликт* служит источником возникновения обязательства работника перед организацией по возмещению причиненного ущерба. При этом сумма обязательства определяется не размерами ущерба, а размером его возмещения.

Момент признания обязательств в учете

В зависимости от основания возникновения обязательств существуют специальные правила относительно момента их признания в бухгалтерском учете.

1. Обязательства, вытекающие из заключенного договора, отражаются в бухгалтерском учете с момента начала исполнения его условий одной из сторон.

2. Если основанием возникновения обязательства выступает *закон*, то оно отражается в бухгалтерском учете независимо от начала и степени исполнения. Например, при выделении НДС из объема продаж (выручки) в бухгалтерском учете отражается факт возникновения обязательства, источником которого является налоговое законодательство.

3. Обязательство, основанием которого является *деликт*, возникает с момента признания обязанности возместить ущерб либо нанесшим его лицом, либо судом на основании иска лица, которому ущерб был причинен.

Варианты оценки обязательств

Можно выделить три варианта оценки обязательств: юридическую, экономическую и бухгалтерскую.

Юридическая оценка обязательств определяется *принципом номинализма*, согласно которому она не подвержена влиянию никаких экономических факторов, например инфляции.

Юридическая оценка обязательств, основанием которых является *договор*, выражается в сумме цены сделки, определенной сторонами. Юридическая оценка обязательств, основанием которых является *закон*, выражается в суммах, определяемых законом, а обязательств, основанием которых является *деликт*, — в суммах возмещения ущерба, признанных или присужденных судом.

Экономический подход к *оценке обязательств* построен на принципе временной ценности денег. Он позволяет оценить, насколько с даты возникновения обязательства до даты его погашения обесценится причитающаяся к получению сумма. Чем больше срок с момента возникновения обязательства до момента его погашения, тем больше обязательство обесценивается и тем меньше его экономическая оценка.

Бухгалтерская оценка обязательств определяется нормами бухгалтерского законодательства. В настоящее время в основе бухгалтерской оценки обязательств лежит юридический *принцип номинализма*. Это означает, что дебиторская и кредиторская задолженности показываются в бухгалтерской отчетности в суммах, причитающихся к получению или платежу на конкретный момент времени согласно договору, закону или оценке деликта. В то же время организация согласно требованиям осмотрительности и приоритета содержания над формой может для отражения в бухгалтерской отчетности корректировать величину дебиторской задолженности на величину резерва по сомнительным долгам.

Формы расчетов

В бухгалтерском учете обязательства интерпретируются через категорию «расчеты». В процессе хозяйственной деятельности организация осуществляет различного рода расчеты с юридическими и физическими лицами, с работниками, а также внутрихозяйственные расчеты с собственными подразделениями, выделенными на отдельный баланс.

Расчеты — это система организации регулирования платежей по денежным и неденежным требованиям и обязательствам. Расчеты могут осуществляться наличными деньгами и в безналичном порядке.

Основная часть расчетов по взаимным обязательствам организаций проходит через кредитные организации путем безналичных расчетов. Безналичные расчеты осуществляются банками на основании расчетных документов. Используются следующие виды расчетных документов: платежное поручение, аккредитивы, чеки, платежные требования, инкассовые поручения.

Порядок и формы расчетов между получателями и плательщиками средств определяются условиями договора. Под формой расчетов понимают способ совершения безналичных расчетов с применением установленного расчетного (платежного) документа.

Гражданским кодексом РФ (ст. 862) допускаются следующие основные формы расчетов — платежными поручениями, по аккредитиву, чеками и по инкассо. Порядок их осуществления установлен в ГК РФ применительно к банкам, но распространяется и на другие кредитные организации.

10.2. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности

Состояние расчетов характеризуется наличием дебиторской и кредиторской задолженности. *Под дебиторской задолженностью* понимается задолженность других организаций, юридических и физических лиц (дебиторов) данной организации. *Кредиторской задолженностью* называется задолженность организации другим организациям, юридическим и физическим лицам (кредиторам). Таким образом, организация выступает либо как *кредитор* в обязательстве (при наличии дебиторской задолженности), либо как должник по обязательству (при наличии кредиторской задолженности).

Продолжительность (время существования) задолженности определяется договорными отношениями и устанавливается сторонами самостоятельно. В ряде случаев сроки погашения задолженности определяются нормативными документами, например, с работниками по оплате труда и др.

Дебиторскую (кредиторскую) задолженность можно классифицировать по следующим признакам:

1) ***по продолжительности*** — *долгосрочная* (подлежащая погашению согласно договору более чем через один год с момента ее возникновения) и *краткосрочная* (со сроком погашения по договору до одного года);

2) ***по сроку погашения*** — *срочная* (текущая), срок погашения которой не наступил; *просроченная*, срок погашения которой уже прошел; отсроченная, срок погашения которой перенесен на более позднюю дату;

3) ***по отношению к отчетной дате*** — задолженность, платежи по которой ожидаются *в течение 12 месяцев после отчетной даты*; и задолженность, платежи по которой ожидаются *более чем через 12 месяцев после отчетной даты*;

4) ***по субъекту обязательств*** — задолженность, возникающая из расчетов *с юридическими и физическими лицами*, работниками организации и государством (налоговыми, таможенными и прочими органами). В зависимости от субъекта взаимоотношения организации с дебиторами и кредиторами регулируются нормами гражданского, трудового, административного, налогового права;

5) ***по способу расчета*** — обязательства по дебиторской или кредиторской задолженности могут быть выражены *в рублях, иностранной валюте или условных денежных единицах* на день платежа, что, в свою очередь, требует расчета курсовых разниц.

Порядок исполнения и прекращения обязательств

Как правило, дебиторская и кредиторская задолженности погашаются при исполнении обязательств (поставщик поставил товар, а покупатель его оплатил, налоги перечислены в бюджет и т.п.), а также в некоторых других случаях прекращения обязательств, предусмотренных законодательством: прощение долга (ст. 415 ГК РФ), зачет встречного требования (ст. 410 ГК РФ), замена первоначального обязательства (новация) (ст. 414 ГК РФ), получение отступного (ст. 409 ГК РФ) и др.

Требование, принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано другому лицу (новому кредитору) по договору уступки права требования (цессии) или на основании закона (ст. 382 ГК РФ). При этом должник должен быть письменно уведомлен о переходе прав кредитора к другому лицу. Новый кредитор приобретенное право требования отражает в учете как финансовые вложения.

Обязанности по заключенной сделке могут быть переданы должником третьим лицам путем:

- возложения исполнения обязательства должником на третье лицо (ст. 313 ГК РФ);
- перевода долга (ст. 391 ГК РФ).

Сроки расчетов и исковой давности

При нарушении сроков и условий расчетов кредитор может истребовать исполнения обязательств в течение срока исковой давности, установленного Гражданским кодексом РФ.

Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено (ст. 195 ГК РФ). Общий срок исковой давности установлен согласно ст. 196 ГК РФ — три года.

В соответствии со ст. 203 ГК РФ течение срока исковой давности прерывается предъявлением иска, а также совершением должником действий, свидетельствующих о признании долга (частичная уплата долга, просьба об его отсрочке, подписание акта сверки расчетов и др.). После перерыва течение срока исковой давности начинается заново: время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок.

Долгами, нереальными для взыскания, признаются долги, по которым обязательство прекращается вследствие невозможности его исполнения (например, при ликвидации организации-должника).

Дебиторская и кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя в следующем порядке:

• дебиторская задолженность — на прочие расходы (дебет субсчета 91-2) или за счет средств резерва по сомнительным долгам (дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»);

• кредиторская задолженность — на прочие доходы (кредит субсчета 91-1).

Списанная задолженность неплатежеспособных должников должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания с целью возможности ее взыскания в случае улучшения имущественного положения должника. Аналитический учет по счету 007 ведется по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток, и каждому списанному в убыток долгу.

10.3. Синтетический и аналитический учет обязательств

Для учета обязательств используется большая группа расчетных счетов, которые представлены в разделе 6 Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению.

Счета расчетов в основном являются активно-пассивными. В активно-пассивных счетах показывается развернутое сальдо; например, по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» сальдо по дебету означает задолженность работников организации по суммам, выданным под отчет, а сальдо по кредиту — задолженность организации перед работниками. Взаимозачет дебиторской и кредиторской задолженности и искусственное свертывание сальдо по активно-пассивным счетам не допускаются.

Подробная характеристика счетов расчетов представлена в соответствующих главах.

10.4. Раскрытие информации о дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками, бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Дебиторская и кредиторская задолженность в иностранной валюте отражается в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка РФ, действующему на отчетную дату.

Штрафы, пени, неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

В разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» приложения к бухгалтерскому балансу расшифровываются суммы дебиторской и кредиторской задолженности, отраженные в балансе, с подразделением не только по срокам их погашения, но и по видам.

Отдельные виды дебиторской и кредиторской задолженности относятся к финансовым инструментам и регулируются МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (см. гл. 8).

Раскрытие информации о состоянии расчетов с персоналом, по кредитам и займам и пр. представлено в гл. 11, 12 и др.

Глава 11.
Учет расчетов по кредитам и займам

11.1. Понятие кредитов и займов, их классификация и оценка

Организации может быть предоставлено имущество в долг по договорам займа и кредита. В соответствии с ГК РФ (ч. 2, гл. 42, ст. 807) по *договору займа* одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется вернуть такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Заимодателями могут быть как юридические, так и физические лица.

Различают займы, предусматривающие получение с заемщика процентов, и беспроцентные займы. Размеры и порядок выплаты процентов, а также срок и порядок возврата предмета займа устанавливаются в договоре займа. При отсутствии в договоре условия об уплате процентов предполагается, что денежный заем является процентным, а заем другими вещами — беспроцентный.

Если размер и порядок уплаты процентов в договоре процентного займа не установлен, то проценты уплачиваются ежемесячно в размере ставки банковского процента (ставки рефинансирования) на день уплаты.

По *кредитному договору* (ГК РФ, ч. 2, гл. 42, ст. 819) банк или иная кредитная организация обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Кредитная деятельность может осуществляться только в случае получения специального разрешения (лицензии), а предоставление денежного займа не является лицензируемой деятельностью, если она не носит систематический характер. Источником предоставления займа у организации, не имеющей лицензии на кредитную деятельность, могут быть только собственные денежные средства, а у кредитных организаций (банков) — как собственные средства, так и привлеченные.

Договор займа (кредита) может быть целевым, т.е. заключаться с условием использования полученных средств на определенные цели.

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре.

Синтетический учет расчетов по полученным кредитам и займам осуществляется на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Аналитический учет ведется по видам кредитов и займов, заимодавцам (кредитным организациям), срокам погашения и отдельным кредитам и займам.

11.2. Учет кредитов и займов

Порядок отражения в бухгалтерском учете получения и погашения заемных средств, а также расходов, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, зависит от целевого назначения кредита (займа) и срока выплаты как процентов, так и основной суммы по договору. Суммы полученных кредитов и займов отражаются по кредиту, а погашенных по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (расходы по займу), включают:

• проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);

• дополнительные расходы по займу (оказание юридических и консультационных услуг; оплата экспертизы договора займа (кредитного договора) и др.).

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательств и признаются в учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. Предварительно они отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива. Они признаются прочими расходами и относятся в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

В случае если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

В том случае, если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то независимо от процентов, установленных в договоре, начисляются штрафные санкции — проценты на сумму займа в размере, предусмотренном действующим законодательством. Они включаются в состав прочих расходов (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

В качестве обеспечения возврата займа (кредита) может быть оформлен залог материальных ценностей. На сумму переданных в залог материальных ценностей заемщиком делается запись на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Другим способом обеспечения является страхование ответственности за невозврат кредита (займа), при этом расходы по страхованию организации-заемщика включаются в прочие расходы.

Если в качестве обеспечения кредита (займа) оформляется поручительство третьего лица, то на сумму полученных гарантий делается запись на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Учет выпущенных облигаций и выданных финансовых векселей

Договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций. Расходы, связанные с выпуском и распространением облигаций, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита соответствующих расчетных или денежных счетов.

По размещенным облигациям организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность на счетах 66 или 67. Эмиссионный доход, полученный при реализации облигаций, отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно в течение срока обращения облигаций относится на кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.

В соответствии с ГК РФ (ст. 815) обязательства по полученным взаймы денежным средствам могут быть оформлены векселем (финансовым векселем). В этом случае задолженность перед заимодавцем не списывается со счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», а учитывается обособленно в аналитическом учете.

При выпуске финансовых векселей векселедатель может разместить вексель с дисконтом или предусмотреть выплаты процентов сверх номинальной стоимости. Если вексель выдается со сроком платежа «во столько-то времени от составления» или «на определенный день», то проценты по нему не начисляются. Если вексель выдается со сроком платежа «по предъявлении» или «во столько-то времени от предъявления», по нему могут начисляться проценты. Проценты начисляются, как правило, со дня составления векселя.

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных взаймы денежных средств.

Кредитная организация может предоставить кредит векселедержателю под вексель. Такая операция называется учетом (дисконтом) векселя. Вексель передается по индоссаменту. Операция учета (дисконта) векселя отражается по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», при этом векселедержатель получает номинальную стоимость векселя за вычетом учетного процента (дисконта), составляющего доход банка.

Закрывается операция учета (дисконта) векселей по дебету счетов 66 или 67 и кредиту счетов учета дебиторской задолженности (по товарному векселю) или кредиту счетов финансовых вложений (по финансовому векселю). Если плательщик по векселю не выполнил обязательства в установленный срок, то векселедержатель обязан вернуть банку полученные ранее денежные средства.

Особенности учета бюджетных и налоговых кредитов

Бюджетным кодексом РФ устанавливается возможность предоставления бюджетного кредита юридическим лицам на условиях возмездности и на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством РФ. При этом в качестве кредитора выступают уполномоченные в соответствии с действующим законодательством органы: государственные органы, органы местного самоуправления или бюджетные учреждения.

Обязательными условиями получения бюджетного кредита являются:

• предоставление заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату кредита. Способами обеспечения исполнения обязательств по возврату кредита могут быть только банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде акций, иных ценных бумаг, паев, в размере не менее 100% предоставляемого кредита. Обеспечение исполнения обязательств должно иметь высокую степень ликвидности;

• проведение предварительной проверки финансового состояния получателя бюджетного кредита финансовым органом или по его поручению уполномоченным органом. Уполномоченные органы имеют право на проверку получателя бюджетного кредита в любое время действия кредита, а также на проверку целевого использования кредита.

В бухгалтерском учете заемщика операции получения и погашения бюджетного кредита, а также начисления и уплаты процентов отражаются в порядке, аналогичном для кредитов банков.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

В соответствии со ст. 67 НК РФ инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен:

1) на проведение организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Инновационный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления заинтересованного лица и оформляется договором, в котором указываются порядок уменьшения налоговых платежей, сумма кредита (с указанием налога, по уплате которого предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе (предмете залога) либо поручительство, ответственность сторон.

Записи по учету кредитов и займов представлены в табл. 11.1.

Таблица 11.1

Корреспонденция счетов по учету кредитов и займов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Поступили заемные денежные средства в кассу, на расчетный, валютный и специальный счета	50, 51, 52, 55	66, 67
2. Начислены проценты по заемным средствам за отчетный период согласно договору:		
признаваемые прочими расходами отчетного периода	91	66, 67 «Проценты к уплате»
подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива	08	66, 67 «Проценты к уплате»
3. Начислены проценты по заемным средствам согласно договору при условии их равномерного признания в дальнейшем:	97	66, 67 «Проценты к уплате»
включение в прочие расходы	91	97
включение в стоимость инвестиционного актива	08	97
4. Отражены курсовые разницы по заемным средствам и причитающимся к оплате процентам	66, 67 (91)	91 (66, 67)
5. Списаны дополнительные расходы по займам и кредитам:		
признание расходами отчетного периода	91	76 и др.
отнесены в расходы будущих периодов	97	51
в дальнейшем	91	97
6. Возвращена основная сумма кредита (займа)	66, 67	51, 52
7. Уплачены проценты по кредиту (займу)	66, 67 «Проценты к уплате»	51, 52
8. Начислены штрафные санкции за нарушение условий договора кредита (займа)	91	76
9. Учтен выпуск и погашение облигаций:		
отражены расходы по выпущенным облигациям	91	51, 71, 76 и др.

1	2	3
получен заем под выпущенные облигации	51	66, 67
отражена разница между номинальной стоимостью и ценой продажи (эмиссионный доход), если облигации проданы по цене выше номинала	51	98
списан равными долями эмиссионный доход на финансовые результаты	98	91
отражен дисконт по облигации (цена продажи ниже номинальной стоимости)	97	66, 67
в дальнейшем	91	97
начислены проценты по облигациям	91	66, 67 «Проценты к уплате»
отнесены проценты по облигациям в расходы будущих периодов	97	66, 67 «Проценты к уплате»
в дальнейшем	91	97
уплачены проценты по облигациям	66, 67 «Проценты к уплате»	51
погашена облигация (по номинальной стоимости)	66, 67	51
10. Учтен заем, оформленный векселем:		
получен заем	51	66, 67
выдан вексель на сумму займа	66, 67	66, 67 «Вексель выданный»
отражена разница между номиналом и суммой займа (дисконт)	91	66, 67 «Вексель выданный»
отнесена сумма дисконта в расходы будущих периодов	97	66, 67 «Вексель выданный»
в дальнейшем	91	97
начислены проценты, не включенные в сумму задолженности по векселю (в номинальную стоимость векселя)	91	66, 67 «Проценты к уплате»
отнесена сумма процентов по векселю в расходы будущих периодов	97	66, 67 «Проценты к уплате»
в дальнейшем	91	97
уплачены проценты	66, 67 «Проценты к уплате»	51
оплачен предъявленный вексель (на номинальную стоимость)	66, 67 «Вексель выданный»	51

1	2	3
11. Учтен заем, предоставленный вещью:		
получены товарно-материальные ценности по договору займа	07, 10, 19	66, 67
приобретены ТМЦ для возврата займа	07, 10	60
отражен НДС по приобретенным ТМЦ	19	60
переданы ТМЦ в погашение займа	66, 67	76
начислен НДС (в случаях, предусмотренных законодательством)	76	68
списана фактическая себестоимость ТМЦ	76	07, 10
выявлен финансовый результат	91 (66, 67)	66, 67 (91)
списан НДС по приобретенным и полученным ТМЦ (в случаях, предусмотренных законодательством)	68	19
12. Получены целевые кредиты на погашение задолженности:		
перед поставщиками и подрядчиками	60	66, 67
перед бюджетом	68	66, 67
по долгосрочным кредитам	67	66
13. Пролонгирован краткосрочный кредит в долгосрочный	66	67
14. Получен краткосрочный кредит под выставленный аккредитив	55	66
15. Учтен вексель банком:		
поступила денежная сумма от банка (разница между номинальной стоимостью векселя и учетным процентом)	51	66, 67
отражена сумма учетного процента, уплаченного банку	91	66, 67
получено извещение банка об оплате векселя	66, 67	58, 62
возвращены денежные средства банку из-за невыполнения плательщиком по векселю своих обязательств	66, 67	51
16. Переведена долгосрочная задолженность в краткосрочную	67	66
17. Получен инвестиционный налоговый кредит	68	68 «Налоговый кредит»
18. Начислены проценты по инвестиционному налоговому кредиту, полученному для приобретения (создания) инвестиционных активов, после принятия их к учету и для иных целей	08, 91	68 «Проценты к уплате»
19. Возвращена основная сумма инвестиционного налогового кредита	68	51
20. Уплачены проценты по налоговому кредиту	68 «Проценты к уплате»	51

11.3. Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности

Перечень обязательной информации, которая должна отражаться в бухгалтерской отчетности, определен в п. 17 ПБУ 15/08.

Организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора) в соответствии с п. 18 вышеуказанного Положения.

Особенности раскрытия информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Порядок учета затрат по займам регулируется МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Согласно МСФО (IAS) 23 затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они произведены, за исключением затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива. Данные затраты капитализируются путем включения в стоимость актива. Квалифицируемый актив — это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи требует значительного времени.

Затраты по займам — процентные и другие расходы организации, понесенные в связи с получением заемных средств. К ним относятся:

• фактические проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным кредитам либо их средневзвешенная величина по всем заемным средствам, не погашенным в течение периода;

• амортизация скидок и премий, а также дополнительных затрат, связанных с организацией получения займов (кредитов);

• курсовые разницы, только при наличии четко установленных условий.

Капитализация затрат по заемным средствам прекращается с момента готовности актива для использования по назначению или продажи.

В соответствии с МСФО (IAS) 23 в финансовой отчетности должна быть раскрыта информация о сумме затрат по займам, капитализированная за отчетный период, и ставке капитализации.

Глава 12.
Учет расчетов с персоналом

12.1. Общие принципы организации оплаты труда

Согласно Трудовому кодексу РФ *заработная плата (оплата труда работника)* — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты.

В целом формы и системы оплаты труда, продолжительность рабочего времени и времени отдыха, условия и охрана труда, а также социальные льготы и выплаты устанавливаются в коллективном договоре. Сторонами коллективных договоров являются работники организации (состоящие в списочном составе) и организация-работодатель в лице ее представителей. Отдельные вопросы оплаты труда и материального стимулирования устанавливаются *локальными нормативными актами* организации (Положение об оплате труда, Положение о премировании и др.).

Конкретная форма оплаты труда, права и обязанности работника определяются договором, заключенным между работником и организацией — трудовым или гражданско-правовым.

В настоящее время организациям предоставлено право самостоятельно разрабатывать и утверждать формы и системы оплаты труда. При этом месячная оплата труда работника, полностью отработавшего определенную норму рабочего времени и выполнившего свои

трудовые обязательства, не может быть ниже установленного государством минимального размера.

В зависимости от вида производства и степени его организации применяют тарифную и бестарифную системы оплаты труда.

При *тарифной системе* регулирование заработной платы проводится в зависимости от сложности (квалификации) труда, напряженности условий, тяжести труда, видов работ и их значимости. Эта система включает тарифно-квалификационные справочники, нормы выработки, тарифные сетки, ставки (оклады) и тарифные коэффициенты.

Основные формы оплаты труда — повременная, сдельная и аккордная.

При *бестарифной системе* заработок работника ставится в полную зависимость от конечных результатов работы всего коллектива, к которому принадлежит работник. Доля работника от общей оплаты устанавливается по квалификационному коэффициенту и коэффициенту трудового участия. Кроме того, оплата труда может устанавливаться в виде доли от дохода предприятия либо определенного процента от выручки.

Отношения организации и работника, заключившего *гражданско-правовой договор*, регулируются Гражданским кодексом РФ.

Особую группу гражданско-правовых договоров составляют договоры, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг. К ним относятся договоры подряда, поручения, авторские договоры, возмездного оказания услуг (аудиторских, маркетинговых, информационных, юридических, медицинских, туристических, ветеринарных), а также договоры перевозки, транспортной экспедиции, хранения, комиссии, агентские договоры, НИОКР.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитический учет по счету ведется по каждому работнику организации. В качестве аналитических счетов выступают лицевые счета работников.

12.2. Учет начисления заработной платы и прочих выплат

Организация осуществляет расчеты с персоналом по следующим видам выплат:

• включаемых в фонд заработной платы (оплата труда за отработанное и неотработанное время; выплаты на питание, жилье, топливо, предусмотренные законодательством для работников отдельных отраслей; единовременные поощрительные выплаты и др.);

• социальных пособий за счет средств социального страхования;

• социального характера;

• от участия в капитале.

Начисление данных выплат отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Заработная плата выплачивается работнику в денежной и натуральной форме как за отработанное время и выполненную работу (основная заработная плата), так и за неотработанное время, но подлежащее оплате в соответствии с законодательством (дополнительная заработная плата).

К *основной заработной плате* относятся:

• оплата по сдельным расценкам за количество и качество выполненной работы (при сдельной системе оплаты труда);

• оплата по окладам и тарифным ставкам за количество отработанного времени (при повременной форме оплаты труда);

• премии и вознаграждения работникам за различные показатели труда;

• компенсационные доплаты и надбавки за отклонения от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, за работу в выходные и праздничные дни и т.п. Их размер организации определяют самостоятельно, но не ниже установленных трудовым законодательством;

• стимулирующие доплаты и надбавки за профессиональное мастерство, совмещение профессий, выслугу лет, знание иностранных языков и др.;

• компенсации, выплачиваемые работнику за использование его личного имущества с согласия и в интересах работодателя (автомобиля, компьютера и т.п.). При этом могут возмещаться расходы, связанные с использованием имущества, в размерах, определенных соглашением сторон трудового договора.

К *дополнительной заработной плате* относятся следующие выплаты: оплата очередных и учебных отпусков, за время повышения квалификации с отрывом от работы, выходного пособия при увольнении и др.

Эти выплаты начисляются с условием сохранения среднего заработка, основанного на определении среднего дневного заработка. Расчет среднего дневного заработка производится в соответствии с порядком, установленным Трудовым кодексом РФ.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на оплату отпусков в затраты на производство (расходы на продажу) организация вправе создавать резерв на предстоящую оплату отпусков работникам. Резерв формируется путем ежемесячных отчислений, определяемых исходя из примерного годового фонда среднего заработка за отпуск, страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, начисляемых на отпускные. Формирование резерва отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов», а использование — по дебету счета.

Оплата труда производственного персонала, занятого по обычным видам деятельности, является элементом затрат на производство и относится на соответствующие счета затрат. Оплата труда персонала, не занятого по обычным видам деятельности (непроизводственного), относится на прочие расходы.

К *единовременным поощрительным выплатам* относятся разовые премии, вознаграждения по итогам работы за год и годовое вознаграждение за выслугу лет, материальная помощь, дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска, другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков. Данные выплаты частично включаются в затраты на производство или расходы на продажу (премии, годовые вознаграждения), частично относятся на прочие расходы (материальная помощь, подарки).

Социальные пособия за счет средств социального страхования выплачиваются работникам в соответствии с трудовым законодательством. Структура данных выплат рассмотрена в разд. 8.4.

Основными из них являются пособия по временной нетрудоспособности (по общим заболеваниям, беременности и родам, в связи с трудовым увечьем или профессиональным заболеванием).

Пособия по временной нетрудоспособности начисляются на основании листков нетрудоспособности, выдаваемых медицинскими учреждениями.

Для расчета пособия по временной нетрудоспособности и пособия по беременности и родам необходимо исчислить среднедневной заработок за расчетный период (последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности, отпуску по беременности и родам) и сумму дневного пособия. Дневное пособие рассчитывается с учетом установленных законодательством ограничений по максимальному размеру и величины страхового стажа. Общая сумма пособия за месяц определяется путем умножения дневного пособия на число календарных дней, пропущенных по причине нетрудоспособности в данном месяце.

Средний заработок исчисляется в порядке, установленном Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (2006).

К выплатам социального характера относятся компенсации и социальные льготы, предоставляемые работникам: единовременные пособия уходящим на пенсию, оплата путевок работникам и членам их семей на лечение и отдых, расходы на платное обучение работников и др. Эти выплаты относятся на прочие расходы организации.

Доходы от участия работников в капитале организации (дивиденды по акциям, выплаты по долевым паям и т.д.) начисляются из чистой прибыли за текущий год или нераспределенной прибыли прошлых лет (в случаях, предусмотренных законодательством).

В табл. 12.1 показаны операции по учету начислений по оплате труда и прочим выплатам.

Таблица 12.1

Корреспонденция счетов по учету начислений по оплате труда и прочих выплат

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена заработная плата персоналу, занятому в производстве, сбыте и управлении	20, 23, 25, 26, 44	70
2. Начислена заработная плата работникам, занятым в обслуживающих производствах и в непроизводственной сфере	29, 91	70
3. Начислена заработная плата работникам, занятым исправлением брака	28	70
4. Начислена заработная плата работникам, занятым заготовкой материально-производственных запасов, осуществлением капитальных вложений	07, 08, 10, 15	70
5. Начислена материальная помощь и выплаты социального характера	91	70
6. Начислены премии, не связанные с оплатой труда	91	70
7. Начислены пособия по временной нетрудоспособности и другие государственные социальные пособия:		
за счет работодателя	20, 23, 25, 26, 44	70
за счет средств ФСС	69	70
8. Произведены отчисления на формирование резерва на предстоящую оплату отпусков работников (включая расходы на социальное страхование и обеспечение)	20, 23, 25, 26, 44	96
9. Начислены отпускные за счет резерва на оплату отпусков	96	70
10. Отражены отчисления на социальное страхование и обеспечение за счет резерва на оплату отпусков	96	69
11. Уменьшена сумма резерва на отпуска по результатам инвентаризации по состоянию на конец года (сторно)	20, 23, 25, 26, 44 и пр. сторно	96 сторно
12. Начислены работникам доходы от участия в капитале организации	84	70

12.3. Учет выплат и удержаний из начисленной оплаты труда

Из начисленной оплаты труда персонала организации производятся различного рода удержания. В зависимости от основания различают три вида удержаний: обязательные, по

инициативе работодателя и по письменному заявлению работника. Все виды удержаний из оплаты труда отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

К обязательным удержаниям относятся: налог на доходы физических лиц (НДФЛ), удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе работодателя могут быть произведены следующие удержания: за причиненный материальный ущерб; своевременно не возвращенных сумм, полученных под отчет; за допущенный брак; излишне начисленной заработной платы; за неотработанные дни предоставленного и оплаченного полностью отпуска при увольнении работника.

На основании письменных заявлений работников могут быть произведены удержания: алиментов; кредитов, займов, выданных работнику; сумм по личному страхованию; в погашение обязательств по подписке на акции; стоимости продукции или услуг, отпущенных работнику; профсоюзных взносов и т.п.

В первую очередь производится обязательное удержание налога на доходы физических лиц, затем прочие обязательные удержания и удержания по инициативе работодателя.

Выдача заработной платы, премий, пособий и других выплат осуществляется в соответствии с действующим законодательством, но не реже чем каждые полмесяца, в сроки, установленные коллективным договором. Заработная плата может выплачиваться в неденежной форме (готовой продукцией, товарами и др.) по письменному заявлению работника. Доля заработной платы в неденежной форме не может превышать 20% от общей суммы заработной платы.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы депонируются и перечисляются со счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»). Не полученные в течение трех лет депонированные суммы относятся на финансовые результаты.

В табл. 12.2 показаны операции по учету выплат и удержаний.

Таблица 12.2

Корреспонденция счетов по учету выплат и удержаний из оплаты труда

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Удержан налог на доходы физических лиц с заработной платы, других выплат и доходов	70	68
2. Удержано по исполнительным листам (алименты и пр.)	70	76
3. Удержано с виновников за допущенный брак	70	28
4. Удержаны профсоюзные взносы	70	76
5. Удержаны из заработной платы подотчетного лица ранее выданные и не возвращенные в срок суммы аванса	70	71
6. Удержаны из заработной платы ошибочно начисленные суммы	70	20, 23, 25 и т.п.
7. Выплачена из кассы заработная плата	70	50
8. Произведено перечисление заработной платы на счет в банке	70	51
9. Депонирована заработная плата и другие выплаты	70	76-4
10. Выплачена заработная плата готовой продукцией, товарами и прочими активами	70	90, 91

1	2	3
11. Удержаны из заработной платы работника проценты и платежи по погашению выданного займа; сумма материального ущерба, причиненного работником в результате недостач и хищений, потерь от брака и др.	70	73
12. Отнесена на финансовые результаты невостребованная депонентская задолженность	76-4	91

12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными лицами называются работники организации, получившие авансом наличные деньги (под отчет) на административно-хозяйственные расходы, а также на служебные командировки.

Порядок выдачи наличных денежных средств под отчет регулируется Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации (1993). Размеры сумм и сроки, на которые они выдаются, определяются руководителем организации.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, рассчитанных с соблюдением установленных организацией норм командировочных расходов, а для расчетов с юридическими лицами — с учетом ограничений на платежи наличными между юридическими лицами.

Работникам организации могут выдаваться под отчет банковские корпоративные карты для оплаты, как правило, представительских и командировочных расходов. В этом случае подотчетное лицо обязано представить дополнительно в качестве оправдательных документов слипы, квитанции электронных терминалов, квитанции банкоматов.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу наличных денег под отчет и оплату с карточного счета отражают по дебету счета 71, а по кредиту счета списывают расходы, оплаченные из подотчетных сумм, в дебет соответствующих счетов, а также возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм.

Аналитический учет ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

В табл. 12.3 показаны операции по расчетам с подотчетными лицами.

Таблица 12.3

Корреспонденция счетов по учету расчетов с подотчетными лицами

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Выданы подотчетные суммы наличными из кассы организации или со счетов кредитных организаций	71	50, 51
2. Выдана работнику банковская корпоративная карта	71	50-3
3. Отражена выдача денег (оплата) с карточного счета держателю корпоративной банковской карты	71	55-4
4. Использованы подотчетные суммы для оплаты расходов, связанных с долгосрочными инвестициями	08	71
5. Использованы подотчетные суммы на приобретение ценностей (оборудования, материалов и др.)	07, 10, 41, 15, 19	71
6. Использованы подотчетные суммы на оплату расходов, которые относятся на затраты на производство	20, 23, 25, 26, 19	71

1	2	3
7. Использованы подотчетные суммы на расходы, связанные с продажей продукции, основных средств, прочих активов	44, 91-2	71
8. Отнесены подотчетные суммы на прочие расходы	91-2	71
9. Использованы подотчетные суммы на приобретение денежных документов	50-3	71
10. Использованы подотчетные суммы на погашение задолженностей перед поставщиками и прочими кредиторами	60, 76	71
11. Возвращены в кассу неиспользованные остатки подотчетных сумм	50	71
12. Отражены подотчетные суммы, невозвращенные работниками в установленные сроки	94	71
13. Отражена задолженность работника по невозвращенным своевременно подотчетным суммам	73-2	94
14. Отражена курсовая разница по подотчетным суммам, выданным в иностранной валюте	71 (91-2)	91-1 (71)
15. Возмещен работнику перерасход подотчетных сумм	71	50

12.5. Учет прочих расчетов с персоналом

Все расчеты с персоналом, за исключением расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, отражаются, как правило, на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К ним относятся расчеты по займам, выданным работникам, операции по возмещению ущерба и др.

Организации могут предоставлять работникам займы на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков, обзаведение домашним хозяйством и др. Выдача займа отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»), а поступление платежей от работника-заемщика путем внесения денежных средств или удержаний из его заработной платы — по кредиту счета.

Порядок удержаний за причиненный организации материальный ущерб зависит от того, как оформлены отношения между работником и организацией. Если работник выполняет работу на основании договора гражданско-правового характера, то возмещение ущерба производится в соответствии с нормами гражданского законодательства (гл. 59 ГК РФ). Гражданское законодательство предусматривает полное возмещение причиненного ущерба, а также недополученного дохода (упущенной выгоды).

Если с работником заключен трудовой договор, то ущерб возмещается в соответствии с трудовым законодательством (гл. 39 Трудового кодекса РФ).

При расчетах по возмещению материального ущерба используется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»). Сумма ущерба, подлежащая возмещению, отражается по дебету счета 73-2, а сумма удержаний из заработной платы или сумма внесенных платежей — по кредиту счета.

В табл. 12.4 показан учет операций по расчету с персоналом.

Таблица 12.4

Корреспонденция счетов по учету прочих операций с персоналом

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Предоставлен заем работнику	73-1	50, 51
2. Начислены проценты по займу	73-1	91
3. Поступили платежи от работника-заемщика	50, 51	73-1
4. Удержаны из заработной платы работника проценты и платежи по погашению займа	70	73-1
5. Отражена сумма материального ущерба, причиненного работником в результате недостач и хищений, потерь от брака и др.	73-2	28, 94, 98
6. Отражена сумма возмещения потерь от простоев работником-виновником	73-2	20, 23, 25
6. Внесены денежные средства в возмещение материального ущерба	50, 51	73-2
7. Удержаны суммы по возмещению материального ущерба из заработной платы	70	73-2
8. Отнесены суммы материального ущерба, по которым суд отказал во взыскании, на финансовые результаты	91	73-2
9. Отражена сумма задолженности работника за проданные ему ценности (работы, услуги)	73	90, 91

12.6. Раскрытие информации о расчетах с персоналом в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности информация о состоянии кредиторской задолженности перед персоналом по оплате труда представлена в бухгалтерском балансе по строке «Задолженность перед персоналом» (строка 622), а дебиторская задолженность организации перед персоналом — в активе баланса по строкам 230–240 «Дебиторская задолженность» в зависимости от срока ее погашения.

Расшифровка сумм дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с персоналом приводится в форме № 5 в разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность».

Общая сумма затрат на заработную плату как элемент себестоимости представлена в форме № 5 в разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)».

В пояснительной записке при оценке финансового состояния и платежеспособности организации необходимо привести данные о просроченной дебиторской и кредиторской задолженности.

Особенности раскрытия информации о расчетах с персоналом в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Учет расчетов с персоналом регулируется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

В соответствии с МСФО (IAS) 19 вознаграждения работникам — это все выплаты работникам за выполненную работу, которые делятся на пять категорий:

• краткосрочные (текущие) вознаграждения, которые должны быть выплачены в течение 12 месяцев как за выполненную работу, так и за неотработанное время (ежегодные

отпуска, по болезни и др.). Они отражаются в отчетности как обязательства компании и включаются в расходы периода или стоимость актива;

• вознаграждения по окончании трудовой деятельности, выплачиваемые в соответствии с пенсионными планами, которые подразделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами.

Пенсионные планы с установленными взносами предполагают, что компания осуществляет фиксированные взносы в специализированный фонд и не несет обязательств по дополнительным взносам в фонд в случае его убыточности. Все риски возлагаются на работника. В отчетности компании отражаются текущие обязательства по взносам в фонд или предоплата.

В соответствии с пенсионными планами с установленными выплатами работодатель обязуется выплачивать работникам вознаграждения по окончании трудовой деятельности в установленных размерах. Компания отчисляет взносы в фонды, которые потом инвестируются, чтобы получить доход. В этом случае компания несет риски, связанные с тем, что фактические обязательства по выплатам будут больше расчетных, а доходы фондов будут недостаточны для оговоренных выплат. В отчетности компании признаются пенсионные обязательства в соответствии с активами и обязательствами пенсионного плана, а также актуарными прибылями/убытками (после проверки их на существенность). Последние представляют собой разницу между фактическими значениями активов и обязательств пенсионного плана и их прогнозными (актуарными) значениями;

• прочие долгосрочные вознаграждения (вознаграждение за выслугу лет, творческий отпуск и др.), выплачиваемые более чем через 12 месяцев. В отчетности признается вся стоимость прошлых услуг и актуарная прибыль/убыток без проверки на существенность;

• выходные пособия выплачиваются работнику при прекращении работы до достижения им пенсионного возраста. Они признаются в качестве расходов отчетного периода;

• компенсационные выплаты долевыми инструментами (акциями и опционами на покупку акций), которые регулируются МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях». Данные вознаграждения предоставляются за выполненную работу или на безусловной основе, т.е. за прошлые заслуги. Для оценки расходов на оплату труда компания должна проводить оценку справедливой стоимости выполненной работы, услуги (прямой метод) либо справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов (косвенный метод). Как правило, для оплаты труда используется косвенный метод. В этом случае необходимо в финансовой отчетности раскрыть как минимум следующую информацию: средневзвешенную справедливую стоимость долевых опционов, метод определения справедливой стоимости, средневзвешенный курс акций на дату исполнения опциона.

Глава 13.
Учет расчетов с поставщиками (подрядчиками) и покупателями (заказчиками)

13.1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщики и подрядчики — это организации, поставляющие материально-производственные запасы (сырье, материалы, топливо, строительные материалы, запасные части и др.), оказывающие услуги (подачу электроэнергии, газа, воды, пара и пр.), выполняющие различные работы (например, ремонт основных средств).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками могут осуществляться:

• путем предоплаты (денежные средства перечисляются поставщику до момента поставки продукции, выполнения работ и оказания услуг);

• путем оплаты по факту поставки продукции, оказания услуг;

• путем предоставления отсрочки платежа (оплата происходит через определенный срок после поставки продукции, выполнения работ или оказания услуг).

Выбор формы расчетов фиксируется сторонами в договоре и зависит от их интересов на момент совершения сделки.

Для расчетов с поставщиками и подрядчиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются следующие расчеты:

• за полученные товарно-материальные ценности, принятые (выполненные) работы, потребленные услуги, а также по доставке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

• за товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (неотфактурованные поставки);

• за излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

• за полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат.

За услуги по доставке материальных ценностей, а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, затрат на производство и т.п.

За неотфактурованные поставки счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договоре, или по учетным ценам.

Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей обнаружилась их недостача, а также если при проверке счета поставщика были обнаружены несоответствие цен или арифметические ошибки, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»).

В случаях, предусмотренных договором, предприятие может оплатить аванс под поставку товарно-материальных ценностей или выполнение работ. Выданные поставщикам авансы учитываются на счете 60 по субсчету «Авансы выданные» до тех пор, пока они не будут зачтены в погашение долга перед поставщиками за полученные материальные ценности или за полностью выполненные работы.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику.

В табл. 13.1 показаны операции по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Таблица 13.1

Корреспонденция счетов по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Перечислен аванс с расчетного, валютного, специальных счетов	60 «Аванс»	51, 52, 55
2. Выдан аванс наличными	60 «Аванс»	50
3. Внесен аванс за счет подотчетных сумм	60 «Аванс»	71
4. Принят к налоговому вычету НДС с аванса	68	76
5. Возвращены неиспользованные суммы аванса в кассу, на расчетный, валютный счета	50, 51, 52	60 «Аванс»
6. Зачтены ранее выданные авансы в погашение задолженности поставщикам и подрядчикам	60	60 «Аванс»
7. Списаны ранее выданные авансы в связи с истечением срока исковой давности	91-2	60 «Аванс»
8. Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков:		
за поступившее и оприходованное оборудование к установке	07	60
за машины, транспортные средства, оборудование, не требующее монтажа	08	60
за поступившие и оприходованные материалы без использования счета 15	10	60
с использованием счета 15	15	60
за выполненные строительно-монтажные работы в порядке капитальных вложений	08	60
за выполненные работы и оказанные услуги, в том числе за предоставление энергии, пара, газа, воды, услуг транспорта и связи и т.п. для цехов основного, вспомогательного производства, общепроизводственных и общехозяйственных нужд, обслуживающих производств и хозяйств, при продаже продукции	20, 23, 25, 26, 29, 44	60
учтен НДС	19	60
за услуги, оказанные при ликвидации или предотвращении стихийных бедствий	91	60
9. Отражена задолженность поставщику за материальные ценности, на которые не поступили расчетные (сопроводительные) документы (неотфактурованные поставки):		
без использования счета 15	10	60
с использованием счета 15	15	60
а) при поступлении расчетных документов *до сдачи годового отчета*: сторно ранее сделанной записи акцепт документов поставщика на сумму поступивших ценностей учет НДС	 10, 15 сторно 10, 15 19	 60 сторно 60 60

1	2	3
б) при поступлении расчетных документов *после сдачи годового отчета*: учтен НДС отражена разница между задолженностью поставщику до и после получения расчетных документов как прибыль (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году	 19 60 (91)	 60 91 (60)
10. Предъявлены претензии к поставщикам при расхождении фактического поступления материальных ценностей и выставленного счета (после акцепта счета)	76-2	60
11. Выявлена недостача материальных ценностей (до их оприходования) по вине организации-покупателя	94	60
12. Осуществлен возврат поставщиками и подрядчиками сумм переплаты	50, 51, 52	60
13. Погашена задолженность поставщикам и подрядчикам:		
наличными	60	50
перечислением со счетов в кредитных организациях	60	51, 52, 55
полученными кредитами банка	60	66, 67
зачетом по договору мены	60	62
14. Отражена курсовая разница по счету 60:		
положительная	60	91-1
отрицательная	91-2	60
15. Списана кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	60	91-1

Расчеты товарными векселями

Часто для осуществления расчетов между организациями используются товарные векселя. Товарный вексель используется во взаимоотношениях покупателя и продавца в реальных сделках, связанных с поставкой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Товарными являются собственные векселя, которые покупатели (векселедатели) выдают поставщикам продукции (векселедержателям) как гарантию того, что полученные материальные ценности, работы, услуги будут оплачены в течение срока, указанного в векселе.

Организация-векселедержатель может использовать вексель как средство расчетов, т.е. передать его по индоссаменту своим поставщикам как средство платежа за полученную продукцию, работы, услуги.

Бухгалтерский учет товарных векселей, используемых организациями при расчете между собой, осуществляется следующим образом:

• у организации, выдавшей вексель (векселедателя), на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», по субсчету «Векселя выданные», в сумме, указанной в векселе;

• у организации — получателя денег по векселю (векселедержателя) при получении векселя сумма, указанная в векселе, отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», по субсчету «Векселя полученные».

Векселедатель сумму дисконта (превышение номинальной стоимости векселя над суммой задолженности покупателя) или процентов, причитающихся к уплате по векселю за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги, списывает на затраты

производства (издержки обращения), предварительно учитывая в составе расходов будущих периодов, а векселедержатель отражает ее в составе прочих доходов.

Получение денежных средств у векселедержателя в счет оплаты векселя отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62, субсчет «Векселя полученные».

Если в установленный срок задолженность, числящаяся у векселедержателя, не будет погашена (оплачена) векселедателем, то эта задолженность переводится на субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям».

В табл. 13.2 показаны операции по учету векселей.

Таблица 13.2

Корреспонденция счетов по учету товарных векселей

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
У покупателя (векселедателя):		
получены материалы от поставщика	10, 15	60
учтен НДС	19	60
выдан вексель	60	60 «Вексель выданный»
отражен дисконт по векселю	97	60 «Вексель выданный»
оплачен вексель по истечении установленного срока	60 «Вексель выданный»	51
У поставщика (векселедержателя):		
отражена выручка с НДС	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
списана фактическая себестоимость проданной продукции	90-2	43
получен вексель	62 «Вексель полученный»	62
на сумму дисконта	62 «Вексель полученный»	98
погашена задолженность по векселю, предъявленному к оплате	51	62 «Вексель полученный»
доходы будущих периодов отнесены в доходы отчетного периода	98	91-1
НДС с процентов по векселю*	91-2	68

* *Обложению НДС подлежит только та часть вексельных процентов (дисконта), которая превышает размер процента (дисконта), рассчитанного исходя из ставки рефинансирования Банка России.*

13.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками за продаваемые ценности, работы и услуги используется одноименный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По дебету этого счета на основании документов на отгрузку ценностей, приемку-передачу выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» записываются суммы, причитающиеся с покупателей (заказчиков).

По кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на основании документов на получение денежных средств в корреспонденции со счетами по учету денежных средств отражается погашение задолженности покупателей.

Суммы авансов и предварительной оплаты, полученные от покупателей, учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отдельно.

Долги покупателей, обеспеченные выданными ими векселями, также учитываются обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателям счету, а при расчетах плановыми платежами — по каждому покупателю и заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения информации в разрезе покупателей:

а) по документам, срок оплаты которых не наступил;

б) неоплаченным в срок документам;

в) авансам полученным;

г) векселям, срок оплаты которых не наступил;

д) векселям, дисконтированным (учтенным) в банках*;

е) векселям, не оплаченным в срок.

Как правило, покупатели погашают свою задолженность перечислением денежных средств. На практике применяются и другие способы прекращения обязательств. Рассмотрим некоторые из них.

1. *Прекращение обязательств зачетом взаимных требований*. В основе любого взаимозачета лежат долговые обязательства сторон, возникшие из ранее заключенных между ними договоров. Причем в момент подписания этих договоров между организациями, как правило, нет взаимной задолженности и стороны предполагают исполнение своих обязательств в денежной форме. В дальнейшем в силу разных причин стороны произвести оплату по договорам не смогли и проводят взаимозачет.

Статья 410 ГК РФ позволяет организациям проводить взаимозачет, если зачитываемые обязательства:

• встречные (кредитор по одному обязательству является должником по другому, и это не оспаривается);

• однородные (их можно сопоставить; например, выражены в денежной форме);

• срок их исполнения наступил либо вообще не указан в договоре.

Согласно ст. 411 ГК РФ нельзя проводить взаимозачет, если срок исковой давности истек.

Чтобы провести двусторонний взаимозачет, достаточно заявления одной из сторон. Другая сторона отказаться от взаимозачета уже не может.

Инициатор взаимозачета должен составить акт о проведении зачета взаимных требований, в котором обязательно указываются:

• полное наименование и реквизиты сторон;

• сведения о договорах, на основании которых возникла погашаемая задолженность, и размеры сумм задолженностей по данным договорам;

• сумма задолженности, погашаемая взаимозачетом;

• дата проведения взаимозачета.

В акте высказывается безапелляционное решение погасить обязательства зачетом.

Многосторонние взаимозачеты нужно оформлять отдельным договором, который должна подписать каждая из сторон.

В день проведения взаимозачета каждая организация делает проводку:

Д-т сч. 60, К-т сч. 62 — зачтены взаимные обязательства.

2. *Прекращение обязательств отступным*. Согласно ст. 409 ГК РФ по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.). *Отступное* — это договоренность с

неисполнившим обязательство контрагентом о возмещении понесенных расходов в связи с неисполнением данного обязательства.

Размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами. Отказываясь от исполнения обязательства, должник возмещает связанные с этим отказом убытки кредитора. Размер предоставляемого отступного может быть больше, меньше и равным сумме понесенных кредитором расходов. Разница между оценкой расходов, связанных с неисполнением обязательства, и суммой полученного отступного представляет собой финансовый результат от факта прекращения обязательства отступным.

В табл. 13.3 показаны операции по прекращению обязательств отступным.

---

* *Учет банком векселей – это покупка банками векселей у их собственников до наступления срока платежа. При этом покупная цена векселя ниже его номинала на сумму скидки (дисконта).*

Таблица 13.3

Корреспонденция счетов по учету прекращения обязательств отступным

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У кредитора:		
списаны понесенные расходы (убытки)	91	62, 76 и др.
получено отступное	10, 41, 51	91
У должника:		
перечислено отступное	60, 76, 91	10, 41, 51

3. *Прекращение обязательств новацией*. Согласно ст. 414 ГК РФ обязательство может быть прекращено соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же сторонами, которое предусматривает иной предмет или способ исполнения.

В отличие от отступного новация не прекращает правовой связанности сторон, так как взамен обязательства, действие которого прекращается, ими совершается новое обязательство, заменяющее прежнее. Изменяя предмет или способ исполнения, стороны специально оговаривают условие о прекращении ранее действовавшего обязательства и замене его новым обязательством.

В момент подписания нового (дополнительного) соглашения происходит новация обязательств, например обязательство покупателя заплатить за поставленные материалы прекращается и его заменяет новое обязательство — оказать услуги поставщику материалов. С точки зрения бухгалтерского учета дополнительных проводок по новации обязательств не требуется, так как по-прежнему остается непогашенная дебиторская задолженность. Необходимость отражения в бухгалтерском учете возникает, если предыдущее обязательство заменяется новым, не равным ему по сумме. В этом случае на разницу между оценками обязательств, связанную с новацией обязательства, делается проводка:

Д-т сч. 91 (62), К-т сч. 62 (91).

В табл. 13.4 показаны операции по учету расчетов с покупателями и заказчиками.

Таблица 13.4

Корреспонденция счетов по учету расчетов с покупателями и заказчиками

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отражена выручка от обычных видов деятельности	62	90-1
начислен НДС	90-3	68
2. Отражены поступления от продажи основных средств, прочих активов	62	91-1
начислен НДС	91-2	68
3. Поступили платежи от покупателей и заказчиков за реализованную продукцию, работы и услуги	51, 52	62
4. Отражен взаимозачет задолженности между поставщиками (подрядчиками) и покупателями (заказчиками)	60	62
5. Получен аванс наличными, на счета в банках, в виде поступившего перевода	50, 51, 52, 57	62 «Аванс»
начислен НДС из суммы полученного аванса	62 «Аванс» (76)	68
6. Списана сумма НДС, выделенная из аванса, при отгрузке продукции	68	62«Аванс» (76)
7. Зачтена сумма полученного аванса в погашение дебиторской задолженности покупателей	62 «Аванс»	62
8. Возвращена сумма полученного аванса наличными, с соответствующих счетов в банке, денежными переводами	62 «Аванс»	50, 51, 52, 57
9. Списана невостребованная сумма аванса	62 «Аванс»	91-1
10. Отражено списание в убыток дебиторской задолженности должника, если не образуется резерв по сомнительным долгам	91-2	62
одновременно отражение списанной задолженности на забалансовом счете	007	—
11. При поступлении ранее списанной в убыток задолженности	50, 51, 52 —	91-1 007

13.3. Учет расчетов при исполнении обязательств третьим лицом и путем перемены лиц в обязательстве

1. *Перевод долга*. Согласно ст. 391 ГК РФ перевод должником своего долга на другое лицо допускается лишь с согласия кредитора. При этом новый должник вправе выдвигать против требования кредитора возражения, основанные на отношениях между кредитором и первоначальным должником. Между кредитором, первоначальным должником и новым должником должно быть заключено соглашение о переводе долга.

Смена должника у *организации-кредитора* отражается внутренними записями в аналитическом учете по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

У *первоначального должника* в момент заключения соглашения о переводе долга задолженность перед кредитором прекращается. Одновременно с этим возникает задолженность перед другим лицом (новым должником), если, например, в соответствии с заключенным соглашением за погашение долга первоначальный должник должен поставить продукцию и т.п.

В табл. 13.5 показаны операции по учету перевода долга.

Таблица 13.5

Корреспонденция счетов по учету перевода долга

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	дебет	кредит
У кредитора:		
отгружена продукция, товары (иное имущество) покупателю	62	90, 91
начислен НДС	90, 91	68
отражена смена должника	62-н	62
поступила оплата от нового должника	51	62-н
У первоначального должника:		
отражено возникновение задолженности за поступившие материальные ценности	08, 10, 41	60
учтен НДС	19	60
отражен перевод долга по оплате материальных ценностей первоначальному кредитору на нового должника в счет предстоящей поставки продукции	60	62-н
отгружена продукция (иное имущество) в адрес нового должника	62-н	90, 91
начислен НДС	90, 91	68
У нового должника:		
отражена принятая задолженность	60	76
погашена задолженность кредитору	76	51
поступили материальные ценности от первоначального должника	10, 41	60
учтен НДС	19	60

2. *Уступка права требования.* Отношения сторон по уступке права требования регулируются гл. 24 ГК РФ. Отметим, что в общем случае, когда не предусмотрена предоплата, при совершении сделки купли-продажи покупатель выступает должником, а продавец — первоначальным кредитором. Первоначальный кредитор может уступить право требования к должнику — новому кредитору на основании договора уступки права требования, при этом согласия должника не требуется. Должник должен быть лишь письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу.

В качестве первоначального кредитора может выступать и покупатель в случае перечисления аванса поставщику. В этом случае поставщик выступает должником.

Право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Новый кредитор представляет должнику доказательства перехода требования к нему:

• уведомление от первоначального кредитора должнику об уступке права требования;

• подлинники первичных документов, подтверждающих задолженность, по которым передано право требования новому кредитору.

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» дебиторская задолженность, приобретенная на основе договора об уступке права требования, у нового кредитора относится к финансовым вложениям и принимается к бухгалтерскому учету по фактическим затратам на ее приобретение.

В табл. 13.6 показаны операции по учету уступки права требования.

Таблица 13.6

Корреспонденция счетов по учету уступки права требования

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
У первоначального кредитора:		
отражено возникновение дебиторской задолженности		
перечислен аванс поставщику	60 «Аванс»	51
отражена выручка	62	90, 91
НДС с выручки	90, 91	68
отражена уступка дебиторской задолженности	76	91-1
списана дебиторская задолженность	91-2	62, 60 «Аванс»
отражено поступление средств	51	76
отражено постоянное налоговое обязательство в случае уступки права требования до наступления предусмотренного договором срока платежа*	99	68
отражен отложенный налоговый актив в случае уступки права требования после наступления предусмотренного договором срока платежа**	09	68
У должника:		
отражено приобретение материальных ценностей (получение аванса)	10, 15, 07 и др. (51)	60 (62 «Аванс»)
НДС по поступившим ценностям (НДС из аванса)	19 (62 «Аванс»)	60 (68)
отражен перевод задолженности новому кредитору (60-н) после получения уведомления от первоначального кредитора об уступке права требования	60 (62 «Аванс»)	60-н
погашение задолженности новому кредитору	60-н	51
У нового кредитора:		
отражено приобретение права требования	58	60
отражена оплата	60	51
отражено поступление на расчетный счет оплаты от должника	51	91-1
списаны финансовые вложения	91-2	58
начислен НДС с разницы между суммой, полученной от должника, и стоимостью финансовых вложений	91-2	68

** Размер убытка для целей налогообложения не может превышать суммы процентов, которую организация уплатила бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования за период от даты уступки до даты прекращения права требования.*

*** В случае заключения договора уступки права требования дебиторской задолженности после предусмотренного договором срока платежа в целях налогообложения убыток принимается в следующем порядке: 50% подлежит включению в состав внереализационных*

расходов на дату уступки права требования, а оставшиеся 50% — по истечении 45 дней с даты уступки права требования.

13.4. Формирование и учет резервов по сомнительным долгам

Организация может создавать *резервы по сомнительным долгам* по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты,

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв по сомнительным долгам создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Резерв по сомнительным долгам используется только на погашение безнадежных долгов.

Резервы по сомнительным долгам отражаются на одноименном счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». На величину создаваемых резервов делают записи по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63. По дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» делают записи по списанию безнадежных долгов, ранее признанных организацией сомнительными (в корреспонденции со счетами по учету расчетов с дебиторами), а также отражают присоединение неиспользованных сумм резервов к прибыли отчетного периода (в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»).

Сальдо счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в бухгалтерском балансе не отражается. На его сумму уменьшается сальдо счетов, на которых учитывается дебиторская задолженность, под которую был создан резерв. Это уменьшенное сальдо и записывается на соответствующую статью бухгалтерского баланса.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому созданному резерву.

Если организация не создает резервы по сомнительным долгам, то дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности и долги, нереальные для взыскания, списываются на финансовые результаты текущего отчетного периода; при этом дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуются счета по учету расчетов с дебиторами (62, 71, 73, 76 и др.).

В табл. 13.7 показаны операции по учету резерва по сомнительным долгам.

Таблица 13.7

Корреспонденция счетов по учету резерва по сомнительным долгам

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Создание резерва по сомнительным долгам	91-2	63
2. Отражено списание безнадежных долгов покупателей и заказчиков за счет резерва по сомнительным долгам	63 007	62 —
3. Отражена корректировка суммы резервов по сомнительным долгам	63	91-1

Особенности отражения дебиторской задолженности покупателей согласно МСФО

Порядок отражения дебиторской задолженности покупателей за товары, услуги регулируется МСФО (IAS) 18 «Выручка».

Согласно МСФО при допущении, что дебиторскую задолженность невозможно будет взыскать, создается резерв на ее покрытие. Размеры создаваемых резервов по конкретным задолженностям определяются руководством организации исходя из практики прошлых лет и с учетом изменений экономических условий. Если дебиторская задолженность признается безнадежной, она списывается за счет созданного резерва по сомнительным долгам.

Любое изменение резерва по сомнительным долгам должно отражаться в отчетности.

На конец отчетного периода дебиторская задолженность оценивается по чистой цене продажи.

Глава 14.
Учет прочих расчетов

14.1. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Основным нормативным документом, определяющим состав налогов и сборов, взимаемых с юридических и физических лиц, является Налоговый кодекс РФ.

Определение понятий «налог» и «сбор» дано в ст. 8 НК РФ. Под *налогом* понимается обязательный безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и (или) физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. *Сбор* — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сбора государственными и иными уполномоченными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

В соответствии с Налоговым кодексом в РФ устанавливаются и взимаются: федеральные налоги и сборы, региональные и местные налоги. К *федеральным налогам и сборам* относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; водный налог; государственная пошлина и др. К *региональным налогам* относятся: налог на игорный бизнес, налог на имущество организаций, транспортный налог. *Местные налоги*: земельный налог, налог на имущество физических лиц.

Налогоплательщики и плательщики сборов, объекты налогообложения, ставки и сроки перечисления, действующие льготы по каждому виду налогов устанавливаются законодательными актами.

Синтетический учет расчетов с бюджетом ведется с использованием следующих счетов: 09 «Отложенные налоговые активы»; 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»; 68 «Расчеты по налогам и сборам»; 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты по видам налоговых платежей, в корреспонденции со счетами, на которые относятся начисленные платежи (например, дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при удержании налога на доходы физических лиц). По дебету этого счета отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, суммы налоговых вычетов и др.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Для осуществления расчетов по налогу на добавленную стоимость помимо счета 68 используется счет 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Общая схема отражения операций по учету НДС следующая.

По дебету счета 19 на соответствующих субсчетах учитываются суммы НДС, выделенные в расчетных документах, по приобретенным ценностям (работам, услугам) и выданным авансам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Суммы налога на добавленную стоимость по оприходованным материальным ценностям, выполненным работам, оказанным услугам и выданным авансам списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 по субсчету «Расчеты с бюджетом по НДС» при наличии счета-фактуры и в предположении, что соответствующие материальные ценности (работы, услуги) используются при производстве продукции, облагаемой НДС. Допускается также отражение вычета НДС с аванса проводкой Д-т сч. 68, К-т сч. 76-НДС.

По кредиту счета 68 (субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС») отражаются суммы НДС:

• начисленные (полученные) за реализованную продукцию, работы, услуги;

• по полученным авансам;

• начисленные по строительно-монтажным работам, выполненным хозяйственным способом;

• начисленные (полученные) в составе арендной платы и др.

По кредиту счета 68 по субсчету «Расчеты с бюджетом по НДС» отражаются также суммы НДС, восстановленные в случаях, предусмотренных законодательством.

Перечислению в бюджет по налогу НДС подлежит кредитовое сальдо 68 счета по субсчету «Расчеты с бюджетом по НДС».

Если предприятие реализует продукцию, не облагаемую НДС, то НДС, уплаченный поставщикам, включается в стоимость приобретенных ценностей или относится на затраты производства (расходы на продажу).

Об учете расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 см. в гл. 20 учебного пособия.

В табл. 14.1 показаны операции по учету расчетов по налогам и сборам.

Таблица 14.1

Корреспонденция счетов по учету расчетов по налогам и сборам

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начисление налоговых платежей		
Налоги, относимые на затраты:		
земельный налог, водный налог, транспортный налог, налог на имущество	20, 26	68
2. Налоги, включаемые в стоимость приобретенного имущества:		
импортная таможенная пошлина	10, 15, 41	68
3. Налоги, относимые на заработную плату:		
налог на доходы физических лиц	70	68
4. Налоги, включаемые в счет выручки:		
акциз по реализованной подакцизной продукции	90	68
НДС по реализованной продукции, работам, услугам, основным средствам и прочим активам	90, 91-2	68
5. Восстановлен НДС в случаях, предусмотренных законодательством	91-2	68

1	2	3
6. НДС из полученных авансовых платежей	62, 76	68
7. НДС из начисленной (полученной) арендной платы (у арендодателя)	91-2	68
8. Списан (восстановлен) НДС по материальным ценностям (работам, услугам), используемым для производства продукции (работ, услуг), не облагаемых НДС	08, 10, 20 и др.	19 (68)
9. НДС по приобретаемым материальным ценностям, основным средствам, нематериальным активам, работам, услугам, выданным авансам	19	60, 76
10. Принят к вычету НДС	68	19
11. Начислены в бюджет штрафы и пени за нарушение налогового законодательства	99	68
12. Перечислены платежи в бюджет и внебюджетные фонды	68, 69	51

14.2. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В целях социальной защиты граждан в Российской Федерации создана система социального страхования, обязывающая организацию-работодателя производить отчисления на социальное страхование и обеспечение в государственные социальные внебюджетные фонды за работников как списочного, так и несписочного состава. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению производятся в соответствии с законами и нормативными актами, регулирующими порядок формирования и использования государственных социальных внебюджетных фондов.

В соответствии с действующим законодательством организации должны уплачивать за работников:

• *страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством*, зачисляемые в Фонд социального страхования РФ (ФСС);

• *страховые взносы на обязательное пенсионное страхование*, зачисляемые в Пенсионный фонд (ПФ), для финансирования страховой и накопительной частей трудовой пенсии;

• *страховые взносы на обязательное медицинское страхование*, зачисляемые в фонды обязательного медицинского страхования (ФОМС);

• *страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний*, зачисляемые в Фонд социального страхования РФ.

В соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» объектом обложения для страховых взносов являются выплаты и вознаграждения, начисляемые в пользу работников по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг. При определении базы обложения страховыми взносами учитываются все виды выплат и вознаграждений, начисленные работнику в денежной или натуральной форме, в виде предоставленных социальных или иных благ. Не включаются в базу вознаграждения, выплачиваемые по гражданско-правовым договорам (за исключением договоров, предусматривающих выполнение работ, оказание услуг); компенсационные выплаты по возмещению расходов в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством; государственные пособия гражданам; доходы по акциям и другие доходы от участия в собственности организации и др.

Расчетным периодом является календарный год. Страховые взносы исчисляются раздельно по каждому работнику нарастающим итогом с начала года.

Величина тарифов страховых взносов для каждого государственного внебюджетного фонда устанавливается законодательно, причем тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд устанавливаются отдельно на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии.

Страховые взносы в ФСС на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний производятся по тарифам, дифференцированным в зависимости от класса профессионального риска отрасли или вида деятельности (в порядке аналогичном расчету страховых взносов на обязательное социальное страхование в ФСС). За счет данных средств при наступлении страхового случая работникам выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности и страховые выплаты, а также дополнительные расходы на реабилитацию пострадавших и финансируются предупредительные меры по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний.

Часть страховых взносов, подлежащих перечислению в ФСС, используется в организациях на выплату государственных социальных пособий (пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, социальные пособия на погребение и прочие пособия), а также на санаторно-курортное обслуживание работников, членов их семей и на мероприятия по оздоровлению детей. При недостаточности средств в организации перерасход возмещается ФСС.

Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по соответствующим субсчетам. Начисление взносов отражается по кредиту счета, использование средств и перечисление взносов в фонды — по дебету счета.

В табл. 14.2 показаны операции по учету расчетов по социальному страхованию.

Таблица 14.2

Корреспонденция счетов по учету расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начислены страховые взносы:		
а) на обязательное социальное страхование в ФСС	20, 23, 25, 26, 29, 28, 44, 10, 08, 91, 96	69-1
б) на обязательное пенсионное страхование в ПФ	То же	69-2
в) на обязательное медицинское страхование в ФОМС	»	69-3
г) на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	»	69-4
2. Погашена задолженность по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды	69	51
3. Начислены пени, штрафы и санкции по единому социальному налогу и другим взносам в государственные социальные внебюджетные фонды	99	69

1	2	3
4. Отражена задолженность по государственным пособиям для работников за счет средств социального страхования	69	70
5. Поступили денежные средства на расчетный счет организации от ФСС в погашение перерасхода по выплатам государственных пособий	51	69
6. Приобретены путевки в санатории, дома отдыха, детские оздоровительные лагеря	50-3	50, 51, 71
7. Выданы путевки работникам	76 (73)	50-3
8. Списана часть стоимости путевки за счет средств социального страхования	69	76 (73)
9. Внесена работником часть стоимости путевки	50	76 (73)
10. Списана часть стоимости путевки за счет собственных средств организации	91	76 (73)

14.3. Учет расчетов с учредителями

Для учета расчетов с учредителями организации используется счет 75 «Расчеты с учредителями» (табл. 14.3). К нему могут быть открыты следующие субсчета: 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

Таблица 14.3

Корреспонденция счетов по учету расчетов с учредителями

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Принята к учету сумма задолженности по оплате вкладов в уставный (складочный) капитал	75	80
2. Погашена задолженность по вкладам в уставный (складочный) капитал:		
а) денежными средствами	50, 51, 52	75-1
б) материальными ценностями	10, 41 и др.	75-1
в) основными средствами и нематериальными активами	08	75-1
г) ценными бумагами	58	75-1
3. Начислены доходы от участия в организации:		
а) за счет чистой прибыли	84	70, 75-2
б) за счет специального резервного фонда	82	70, 75-2
4. Удержан налог на доходы от участия в организации	70, 75-2	68
5. Выплачены доходы от участия в организации	70, 75-2	50, 51, 52
6. Отражена задолженность по возврату вкладов учредителям при их выходе из организации	80	75-1
7. Погашена задолженность по возврату вкладов:		
а) денежными средствами	75-1	50, 51, 52
б) материальными ценностями	75-1	01, 10, 41
в) ценными бумагами	75-1	58
8. Отражена задолженность учредителей по покрытию полученного убытка (по решению учредителей)	75-1	84

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 для учета расчетов с государственными органами или органами местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления*. Эти предприятия именуют данный субсчет «Расчеты по выделенному имуществу». Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный (складочный) капитал.

Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» используется для учета начисления и выплаты учредителям доходов по итогам деятельности организации, если эти учредители не являются ее работниками. Если учредители организации одновременно являются ее работниками, для учета вышеуказанных расчетов применяется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или учредительными документами (например, по привилегированным акциям), для начисления доходов используются средства специального резервного фонда, создаваемого за счет чистой прибыли.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведут по каждому учредителю (участнику).

14.4. Учет внутрихозяйственных расчетов

Многие организации создают обособленные подразделения (филиалы, представительства и т.д.) и наделяют их имуществом для выполнения соответствующих функций. Некоторые из этих подразделений выделяются на отдельные балансы, т.е. по ним ведется отдельный учет их имущества, хозяйственных операций и финансовых результатов в общеустановленном порядке.

Между организацией, создавшей обособленные подразделения (головной организацией), и созданными подразделениями, выделенными на отдельный баланс, возникают расчеты по выделенному имуществу и прочим операциям (табл. 14.4). Для учета вышеуказанных расчетов используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»*.

Таблица 14.4

Корреспонденция счетов по учету расчетов головной организации с ее подразделениями

Содержание операций	Корреспондирующие счета			
	Головная организация		Подразделение	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Передача имущества от головной организации В том числе амортизация	79-1 02, 05	01, 04, 10, 41 79-1	01, 04, 10, 41 79-1	79-1 02, 05
2. Передача подразделениям части общехозяйственных расходов	79-2	26	20, 26, 44	79-2
3. Возврат подразделениями имущества головной организации	Обратные проводки к операции 1			

К счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» могут быть открыты субсчета: 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу», 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

---

* *Унитарные предприятия не являются собственниками получаемого ими имущества, которое является собственностью органа, создавшего унитарное предприятие. Поэтому последние получают имущество с целью его хозяйственного ведения и оперативного управления.*

На субсчете 79-1 учитываются расчеты между головной организацией и ее подразделениями по переданным последним внеоборотным и оборотным активам. На субсчете 79-2 учитываются прочие расчеты головной организации с подразделениями (по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции (товаров, работ, услуг), передаче части общехозяйственных расходов и др.). Эти расчеты отражаются в учете в обычном порядке, только вместо счетов 60,62 и др. используется субсчет 79-2.

* *Расчеты именуются внутрихозяйственными, так как ведутся внутри одного хозяйства (одной организации).*

Операции подразделений по осуществлению хозяйственной деятельности отражаются в учете в общеустановленном порядке.

Аналитический учет по субсчетам 79-1 и 79-2 ведется по каждому подразделению организации, выделенному на отдельный баланс.

14.5. Учет операций по договору доверительного управления

По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя). Объектами доверительного управления могут быть объекты недвижимости, ценные бумаги, права и другое имущество.

Передача имущества в доверительное управление не влечет за собой переход права собственности на это имущество к доверительному управляющему. При передаче имущества в доверительное управление учредитель управления отражает его по стоимости, по которой это имущество числилось в его балансе на дату подписания договора.

Сделки с полученным имуществом доверительный управляющий совершает от своего имени, указывая при этом, что он действует в качестве такого управляющего. Для этого в документах после наименования доверительного управляющего должна быть сделана пометка «Д.У.».

Расчеты учредителя с доверительным управляющим, связанные с исполнением договоров доверительного управления имуществом, учитываются на субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Операции доверительного управляющего по управлению имуществом отражаются в учете в общеустановленном порядке (табл. 14.5).

Таблица 14.5

Корреспонденция счетов по учету операций по договору доверительного управления имуществом

Содержание операций	Корреспондирующие счета			
	Учредитель управления		Доверительный управляющий	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3		
1. Передача имущества в доверительное управление В том числе амортизация	79-3 02, 05	01, 04, 10, 41 79-3	01, 04, 10, 41 79-3	79-3 02, 05
2. Начисление дохода (прибыли) учредителю управления	79-3	91	91	79-3
3. Получение (перечисление) дохода	51	79-3	79-3	51

1	2	3		
4. Начисление вознаграждения доверительному управляющему	20, 26, 44	79-3	79-3	90
В том числе НДС	19	79-3	90	68
5. Перечисление (получение) вознаграждения	79-3	51	51	79-3
6. Возврат имущества учредителю управления	Обратные проводки к операции 1			

Аналитический учет по субсчету 79-3 ведется по каждому договору доверительного управления имуществом.

Особенностью учетных записей по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» является их «зеркальность». Обе стороны, участвующие в расчетах (головная организация и подразделение, учредитель управления и доверительный управляющий), отражают на вышеуказанном счете одни и те же операции, но если одна сторона записывает суммы по дебету данного счета, то другая сторона — по кредиту, и наоборот. Поэтому обороты по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» у обеих сторон тождественны, но только по разным сторонам счета (если у одной стороны он дебетовый, то у другой — кредитовый, и наоборот). Соответственно и сальдо счета у обеих сторон по сумме одинаковое, однако, если у одной стороны оно дебетовое, то у другой — кредитовое, и наоборот. Вследствие этого при составлении бухгалтерского баланса в целом по организации в нем внутрихозяйственные расчеты не отражаются.

14.6. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Все расчеты, не подлежащие учету на счетах 60–75, 77 и 79, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться следующие субсчета: 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», 76-2 «Расчеты по претензиям», 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» (см. гл. 16), 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» (см. гл. 12) и др.

Учет расчетов по имущественному и личному страхованию

В соответствии с ГК РФ (гл. 48 «Страхование») страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком).

По договору имущественного страхования страхователь обязуется платить страховщику определенную договором плату (страховую премию), страховщик обязуется выплатить страхователю страховое возмещение при наступлении страхового случая. По договору имущественного страхования могут быть застрахованы: имущество на случай гибели, недостачи или порчи; гражданская ответственность организации (ответственность по договорам и обязательствам); предпринимательский риск (риск неполучения ожидаемых доходов и др.).

По договору личного страхования организация страхует персонал в случае причинения вреда их жизни или здоровью (болезни, несчастные случаи и др.).

Расчеты со страховыми организациями отражаются по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». По кредиту субсчета отражаются обязательства по страховым платежам, а по дебету — их перечисление страховым организациям.

При наступлении страхового случая по имущественному страхованию в дебет субсчета 76-1 списываются потери по страховому случаю (с кредита счетов производственных запасов, основных средств и др.). Сумма страхового возмещения, полученного от страховой организации, отражается по кредиту субсчета 76-1. Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страхового случая относятся с кредита субсчета 76-1 на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Платежи (страховые взносы) по обязательному и добровольному страхованию имущества (транспорта, грузов, материально-производственных запасов и пр., а также ответственности за причинение вреда) включаются полностью в состав затрат на производство и продажу или в стоимость приобретаемых ценностей. Платежи по обязательному и добровольному страхованию работников от несчастных случаев и болезней, медицинскому и пенсионному страхованию относятся в затраты на производство и продажу или в прочие расходы.

Аналитический учет по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

В табл. 14.6 отражены операции по учету расчетов по имущественному и личному страхованию.

Таблица 14.6

Корреспонденция счетов по учету расчетов по имущественному и личному страхованию

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислены страховые взносы по страхованию имущества	10, 08, 26, 44	76-1
2. Начислены страховые взносы по страхованию работников, включаемые:		
в затраты на производство и продажу	20, 23, 25, 26, 44	76-1
в прочие расходы	91	76-1
3. Перечислены страховые взносы страховым организациям	76-1	51
4. Отражены потери имущества в результате наступления страхового случая (по результатам инвентаризации)	76-1	94
5. Начислена работнику сумма страхового возмещения при наступлении страхового случая по договору личного страхования	76-1	73
6. Отражено поступление страхового возмещения от страховой организации	51	76-1
7. Отражена в учете сумма превышения страхового возмещения над стоимостью испорченных или утраченных ценностей	76-1	91
8. Списаны потери от страхового случая, не компенсируемые за счет страхового возмещения	91	76-1

Расчеты по претензиям

Для обобщения информации о расчетах по претензиям, предъявленных поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям, а также по предъявленным им и признанным или присужденным штрафам, пеням и неустойкам используется субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По дебету субсчета 76-2 отражается начисление следующих претензий:

• поставщикам, транспортным организациям за недостачу груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

• за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

• кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным со счетов организации, — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

• поставщикам за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям — в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

• поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям при выявлении при проверке их счетов после акцепта несоответствия цен, тарифов, предусмотренных договором, а также при выявлении арифметических ошибок в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен или арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружены после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были осуществлены (исходя из цен и подсчетов, представленных поставщиками и подрядчиками).

По дебету этого субсчета также отражаются суммы штрафов, пеней, неустоек, взыскиваемых с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» отражаются суммы поступивших средств по возмещаемым претензиям, а также списание сумм, в возмещении которых отказано.

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору, а внутри них — по отдельным претензиям.

В табл. 14.7 показаны операции по учету расчетов по претензиям.

Таблица 14.7

Корреспонденция счетов по учету расчетов по претензиям

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Предъявлены претензии кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным со счетов предприятия	76-2	51, 52, 55
2. Предъявлена претензия к другим организациям по выявленным несоответствиям цен, тарифов, ошибкам в счетах, сумма которой была выявлена:		
а) сразу при проверке соответствующих документов	76-2	60
б) после записей по счетам учета ценностей	76-2	07, 08, 10, 15, 41
3. Предъявлены в виде претензий потери от простоев, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков	76-2	20, 23, 25, 26, 29, 44
4. Отнесены за счет виновных организаций потери от брака	76-2	28
5. Отражены суммы штрафов, пеней, неустоек, предъявленных другим организациям за несоблюдение договорных обязательств (в размерах признанных организациями, нарушившими условия договоров, или присужденных судом)	76-2	91-1
6. Предъявлены претензии по векселю в случае неоплаты векселедателем векселя в установленный срок	76-2	62

1	2	3
7. Списаны суммы невозмещаемых претензий:		
на счета учета имущества, по которым они ранее были отражены (при оприходовании)	07, 08, 10, 15, 41	76-2
на себестоимость продукции и услуг основных, вспомогательных, обслуживающих производств	20, 23, 29	76-2
на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25, 26	76-2
на прочие расходы	91-2	76-2
8. Удовлетворены ранее предъявленные претензии:		
денежными средствами	51, 52	76-2
передачей имущества	10, 15, 41	76-2
9. Начислены расходы по опротестованию векселя	91-2	76-2
10. Отказ органами суда и арбитража во взыскании сумм недостач, предъявленных ранее в виде претензий	94	76-2

Глава 15.
Учет капитала

15.1. Понятие учетной категории «капитал»

Для целей бухгалтерского учета определение капитала приведено в п. 7.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России: «Капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности».

Капитал определяется стоимостью активов, по которым у организации отсутствуют обязательства (чистых активов) (разд. 15.4).

К капиталу организации относятся: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль.

В зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал конкретизируется в следующих понятиях:

• уставный капитал хозяйственных обществ (акционерных обществ и обществ с ограниченной или дополнительной ответственностью);

• складочный капитал хозяйственных товариществ;

• уставный фонд государственных или муниципальных унитарных предприятий;

• паевой фонд производственных или потребительских кооперативов.

Синтетический учет формирования и движения капитала осуществляется на следующих счетах: 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по этим счетам организуется следующим образом:

• счет 80 — по учредителям, по стадиям формирования капитала, а в АО и по видам акций;

• счет 82 — по направлениям использования средств;

• счет 83 — по источникам образования и по направлениям использования средств;

• счет 84 — по направлениям использования средств.

15.2. Учет уставного капитала

Уставный капитал — минимальная величина имущества организации, гарантирующая интересы ее кредиторов.

Величина уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах, определяется совокупностью вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) в денежном выражении.

В качестве вклада учредителями (участниками) могут быть внесены денежные средства или иное имущество, а также имущественные и иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада производится по соглашению между участниками и в случаях, предусмотренных законодательством, подлежит независимой экспертной оценке.

Денежный вклад иностранного учредителя зачисляется в рублевом эквиваленте по курсу на дату подписания учредительных документов. Курсовая разница, возникающая из-за несовпадения этой даты и даты фактического внесения вклада, подлежит отнесению на счет 83 «Добавочный капитал».

Для обобщения информации о движении уставного капитала организации предназначен счет 80 «Уставный капитал».

Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах. Размеры и порядок формирования уставного капитала регламентируются ГК РФ и законами, регулирующими создание и деятельность организаций различных организационно-правовых форм.

Уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или выкупа собственных акций и их аннулирования. Выкупленные собственные акции учитываются в сумме фактических затрат на их приобретение по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» в корреспонденции со счетами денежных средств. При аннулировании собственных акций (Д-т сч. 80, К-т сч. 81) разница, возникающая на счете 81 между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью, относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 81 используется и в том случае, когда акции приобретаются для целей перепродажи или передачи участникам и третьим лицам.

В табл. 15.1 показаны операции по учету уставного капитала.

Таблица 15.1

Корреспонденция счетов по учету уставного капитала

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Формирование уставного (складочного) капитала или паевого фонда		
1.1. Регистрация уставного (складочного) капитала	75-1	80
1.2. Внесены вклады:		
денежные	50, 51	75-1
имущественные	08, 10 и др.	75-1
отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по вкладу иностранного участника	75-1 (83)	83 (75-1)
отражен эмиссионный доход от продажи акций по цене выше номинальной	51	83

1	2	3
2. Увеличение уставного (складочного) капитала или паевого фонда за счет:		
увеличения вкладов участников (членов кооператива)	75-1	80
добавочного капитала	83 75-1	75-1 80
нераспределенной прибыли	84 75-1	75-1 80
3. Уменьшение уставного (складочного) капитала путем:		
уменьшения номинальной стоимости акций в АО	80	75-1
аннулирования части собственных акций, выкупленных у акционеров (по номинальной стоимости)	80	81
одновременно на разницу между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью	81 (91)	91 (81)
возвращения вклада участнику или пая члену кооператива	80	75-1
4. Начислены дивиденды участникам АО, ООО (распределена прибыль между участниками хозяйственных товариществ или членами кооператива):		
работникам организации	84	70
сторонним лицам	84	75-2
удержан налог на доходы физических лиц у участников — физических лиц, налог на прибыль у участников — юридических лиц	70, 75-2	68
5. Формирование уставного фонда унитарного предприятия:		
произведена регистрация уставного фонда	75-1	80
получено имущество на баланс от государственного или муниципального органа	01, 10, 50, 51 и др.	75-1
6. Распределение прибыли унитарного предприятия:		
начислены доходы	84	70, 75-2
удержан налог на доходы физических лиц с работников предприятия	70	68
7. Увеличение уставного фонда по решению собственника:		
увеличен уставный фонд	75-1	80
получен дополнительный вклад	01, 10, 51 и др.	75-1
8. Уменьшение уставного фонда по решению собственника		
уменьшен уставный фонд	80	75-1
изъята денежная сумма	75-1	50, 51
изъято имущество	75-1	01, 10 и др.

15.3. Учет резервного и добавочного капитала

В соответствии с действующим законодательством и учредительными документами хозяйственные общества вправе, а акционерные общества обязаны создавать резервные фонды (резервный капитал).

В акционерных обществах резервный фонд формируется в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала. Резервный фонд создается в обязательном порядке за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли, в размере не менее 5% годовой чистой прибыли до достижения размера, предусмотренного уставом.

Резервный фонд в акционерных обществах предназначен для следующих операций:

• покрытия убытков;

• погашения облигаций общества, если отсутствуют другие источники;

• выкупа акций по требованию акционеров, если отсутствуют иные источники.

Кроме обязательного резервного фонда акционерные общества могут создавать и другие фонды, например предназначенные для выплаты дивидендов по привилегированным акциям в случае отсутствия нераспределенной прибыли отчетного года.

В обществах с ограниченной ответственностью порядок формирования, размер и направления использования резервного фонда законодательно не регламентируются, поэтому соответствующие положения должны быть установлены в учредительных документах.

Информация о состоянии и движении резервного капитала отражается на счете 82 «Резервный капитал». Увеличение резервного капитала отражается по кредиту счета, а использование средств учитывается по дебету счета.

Добавочный капитал формируется в ходе деятельности организации. Порядок его образования регламентируется нормативными актами.

Информация о формировании и движении добавочного капитала отражается на счете 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счета отражается образование и пополнение добавочного капитала на основе следующих средств:

• прироста стоимости внеоборотных активов, выявленного при переоценке;

• эмиссионного дохода, получаемого акционерными обществами при формировании уставного капитала за счет продажи акций по цене, выше номинальной стоимости;

• других источников, предусмотренных законодательством.

По дебету счета делаются записи в случаях направления средств на следующие цели:

• увеличение уставного капитала;

• погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявленных при переоценке;

• распределение между учредителями.

При ликвидации организации остатки резервного и добавочного капитала перечисляются на счет 80, а потом распределяются между участниками.

В табл. 15.2 показаны операции по учету капитала.

Таблица 15.2

Корреспонденция счетов по учету резервного и добавочного капитала

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Формирование резервного капитала:		
произведены отчисления от нераспределенной прибыли в резервный капитал	84	82
2. Использование средств резервного капитала:		
направлены средства резервного капитала на покрытие убытка организации за отчетный год	82	84

1	2	3
3. Образование добавочного капитала:		
отражена дооценка основных средств	01, 83	83, 02
учтен эмиссионный доход от реализации акций	50, 51	83
учтена положительная курсовая разница по вкладу иностранного участника	75-1	83
средства целевого финансирования некоммерческой организации (фактически израсходованные), использованные на финансирование внеоборотных активов	86	83
4. Использование средств добавочного капитала:		
погашены за счет средств добавочного капитала суммы снижения стоимости ранее дооцененного имущества, выявленные при переоценке	02, 83	83, 01
направлены средства на увеличение уставного капитала	83, 75-1	75-1, 80
отражена отрицательная курсовая разница по вкладу иностранного участника	83	75-1
списана дооценка основных средств при их выбытии	83	84
средства целевого финансирования некоммерческой организации фактически использованы на финансирование внеоборотных активов	86	83

15.4. Порядок расчета стоимости чистых активов

Порядок расчета стоимости чистых активов определен совместным приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н, 03/6-пз «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Чистые активы (ЧА) рассчитываются путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы пассивов, принимаемых к расчету, т.е. по формуле

$$ЧА = А_{пр} - П_{пр}, \quad (15.1)$$

где $А_{пр}$ — активы, принимаемые к расчету. В состав активов включаются внеоборотные активы, отражаемые в разделе I бухгалтерского баланса, и оборотные активы, отражаемые во втором разделе баланса. При расчете из стоимости оборотных активов исключаются фактические затраты по выкупу собственных акций у акционеров и задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал;

$П_{пр}$ — пассивы, принимаемые к расчету. В состав пассивов включаются долгосрочные обязательства, отражаемые в разделе IV баланса, и краткосрочные обязательства, отражаемые в разделе V баланса. При расчете из стоимости краткосрочных обязательств исключаются доходы будущих периодов.

Принимая в расчет, что фактические затраты по выкупу собственных акций у акционеров отражаются с минусом в разделе III баланса, стоимость чистых активов можно рассчитать по формуле

$$ЧА = III_р - ЗУ + ДБП, \quad (15.2)$$

где $III_р$ — итог раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса;

ЗУ — задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал;

ДБП — доходы будущих периодов.

В Федеральном законе «Об акционерных обществах» указано, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, то общество обязано объявить и зарегистрировать в

установленном порядке уменьшение своего уставного капитала (Д-т сч. 80, К-т сч. 75). Если стоимость чистых активов становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Оценка стоимости чистых активов проводится АО ежеквартально и в конце года. Информация об их стоимости раскрывается в промежуточной и годовой отчетности.

Данная методика расчета чистых активов может быть использована и для организаций других организационно-правовых форм.

15.5. Особенности формирования источников хозяйственных средств в некоммерческих организациях

Согласно Гражданскому кодексу РФ *некоммерческой организацией* является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками. Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, образовательных, культурных, управленческих и научных целей; для удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан; для защиты прав, законных интересов граждан и организаций, а также в иных целях.

Некоммерческие организации могут создаваться по инициативе государства и действовать как бюджетные организации или по инициативе граждан и юридических лиц как негосударственные некоммерческие организации.

Негосударственные некоммерческие организации (НКО) могут быть зарегистрированы в различных организационно-правовых формах: фонды, автономная некоммерческая организация, некоммерческое партнерство, учреждение и др. НКО при организации и ведении бухгалтерского учета используют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

При осуществлении НКО исключительно непредпринимательской деятельности единственным источником финансирования организации является целевое финансирование. Поступление средств целевого финансирования отражается по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами учета денежных средств и иного поступившего имущества.

Использование средств целевого финансирования на текущие расходы НКО отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счетов расчетов (60, 69, 70, 76 и др.), счетов товарно-материальных ценностей (10 и др.), а также счетов затрат по основной деятельности (20) или управленческих расходов (26).

При использовании средств целевого финансирования на приобретение внеоборотных активов (объектов основных средств и др.) соответствующая сумма списывается с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

Если средства целевого финансирования использованы не по целевому назначению, то они включаются в состав прочих доходов и подлежат налогообложению налогом на прибыль.

При осуществлении НКО предпринимательской деятельности дополнительным источником финансирования является прибыль. Порядок расчета финансового результата от предпринимательской деятельности для НКО аналогичен тому, что принят для коммерческих организаций. Полученная прибыль может быть использована только на ведение уставной деятельности (табл. 15.3).

Таблица 15.3

Корреспонденция счетов по учету целевого финансирования в некоммерческих организациях

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Получено целевое финансирование:		
денежными средствами	50, 51, 52	86
товарно-материальными ценностями	10, 41	86
основными средствами	01	86
2. Приобретены материалы за счет средств целевого финансирования	10	60
использованы материалы	86	10
3. Отражены вложения во внеоборотные активы за счет средств целевого финансирования:		
приняты к учету внеоборотные активы	01, 04, 08	10, 60, 76 и др.
отражено использование средств целевого финансирования	86	83
4. Отражены текущие расходы за счет средств целевого финансирования	20, 26	10, 70, 69, 71 и др.
в дальнейшем	86	20, 26
5. Отражены прочие расходы за счет средств целевого финансирования:		
выявлен финансовый результат по прочим доходам и расходам	91 (99)	99 (91)
начислен налог на прибыль	99	68
отражена нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	99 (84)	84 (99)
отнесен выявленный результат на источник финансирования	86 (84)	84 (86)
6. Включена стоимость имущества, использованного не по целевому назначению, в состав прочих доходов	86	91

15.6. Учет капитала при реорганизации организации

Если договором предусмотрено увеличение уставного капитала новой организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то это увеличение происходит, как правило, за счет собственных источников, т.е. путем уменьшения добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.

Если договором предусмотрено уменьшение уставного капитала новой организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то на сумму этого уменьшения во вступительном балансе новой организации увеличивается показатель «Нераспределенная прибыль».

Величина уставного капитала новой организации, предусмотренная договором, может не совпадать со стоимостью ее чистых активов.

Если в акционерных обществах при конвертации акций стоимость чистых активов окажется больше уставного капитала, то превышение чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций отражается во вступительном балансе по статье «Добавочный капитал».

В фирмах других организационно-правовых форм сумма превышения чистых активов над уставным капиталом отражается по статье «Нераспределенная прибыль».

Если стоимость чистых активов новой организации окажется меньше ее уставного капитала, то разность между ними отражается во вступительном балансе по статье «Непокрытый убыток».

Во всех рассмотренных случаях записи в бухгалтерском учете не производятся.

При реорганизации в форме выделения, если передача прав на имущество для формирования уставного капитала новой организации производится в качестве взноса в ее уставный капитал без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, то такая операция отражается в учете последней как финансовые вложения, а у новой организации — как взнос в уставный капитал.

Если по решению учредителей происходит разделение уставного капитала реорганизуемой организации с конвертацией акций, то в раздел III бухгалтерского баланса реорганизуемой организации включается стоимость чистых активов с подразделением на уставный и добавочный капитал (в части превышения стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

Если стоимость чистых активов другой организации (например, ООО) окажется больше ее уставного капитала, то разность между этими показателями отражается в балансе по статье «Нераспределенная прибыль».

15.7. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности информация о капитале представлена в бухгалтерском балансе по строкам «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а также в форме № 3 «Отчет об изменениях капитала».

Рекомендуемая форма отчета об изменениях капитала приведена в указаниях о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.

Перечень обязательных показателей, которые должны быть представлены в отчете об изменениях капитала, приведен в п. 30 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Дополнительно раскрываются следующие данные: количество акций, выпущенных акционерным обществом и оплаченных; количество акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальная стоимость акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ.

Особенности раскрытия информации о капитале в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Согласно МСФО капитал определяется как остаточная стоимость активов компании после вычета из активов всех ее обязательств, т.е. по стоимости чистых активов компании.

Информация о величине и изменении капитала представляется в отдельной форме финансовой отчетности, в которой отражаются:

- сумма чистой прибыли (убытка) за отчетный период;
- прибыли и убытки, относимые на капитал;
- результат влияния изменений учетной политики и исправления ошибок;
- величина и изменения нераспределенной прибыли (убытка), других составляющих капитала: акционерного, добавочного капитала и каждого вида резерва;
- операции с капиталом, которые проводил собственник, и операции без участия собственника.

В целом содержание статей отчета аналогично показателям, приводимым в отчете об изменении капитала согласно РПБУ. Различие состоит по ряду доходов и расходов (прибылей и убытков), которые в соответствии с МСФО отражаются не в отчете о прибылях и убытках, а относятся на капитал.

Глава 16.
Учет нераспределенной прибыли (Непокрытого убытка)

16.1. Учет чистой (нераспределенной) прибыли

Под *чистой прибылью* (чистым убытком) организации за отчетный год понимается итоговый финансовый результат ее деятельности за этот период. Он слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов за вычетом налога на прибыль и с учетом отложенных налоговых активов и обязательств.

Информация о наличии и движении нераспределенной прибыли отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сальдо счета 84 отражает нераспределенную прибыль (непокрытый) убыток за весь период деятельности организации.

Сумма чистой прибыли отчетного года выявляется по окончании года и списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с дебета счета 99 «Прибыли и убытки».

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки». Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года производится за счет средств резервного капитала, уменьшения уставного капитала, за счет целевых взносов участников и др.

Нераспределенная прибыль по решению компетентного органа организации (общее собрание акционеров, собрание участников и др.) может быть использована на следующие цели:

- выплату дивидендов (доходов) участникам;
- погашение убытков прошлых лет;
- пополнение резервного капитала;
- увеличение уставного капитала;
- капитализацию путем финансирования производственного развития и другие аналогичные мероприятия по приобретению (созданию) нового имущества. В этом случае величина нераспределенной прибыли не уменьшается, но меняется структура средств в активе баланса. Для формирования информации об использовании прибыли для этих целей целесообразно ввести специальный субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль, использованная для приобретения (создания) нового имущества».

Порядок использования нераспределенной прибыли устанавливается в учредительных документах организации. В табл. 16.1 показаны операции по учету нераспределенной прибыли.

Таблица 16.1

Корреспонденция счетов по учету нераспределенной прибыли

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кребет
1	2	3
1. Определена чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года	99	84
2. Начислены дивиденды участникам	84	70, 75-2
3. Направлены средства нераспределенной прибыли на увеличение резервного капитала	84	82
4. Направлены средства нераспределенной прибыли на увеличение уставного капитала	84, 75	75, 80

1	2	3
5. Направлены средства на финансирование капитальных вложений	84	84-1
6. Выявлен чистый убыток по результатам отчетного года	84	99
7. Погашен убыток за счет резервного капитала	82	84
8. Погашен убыток за счет взносов участников	75	84
9. Доведен размер уставного капитала до величины чистых активов	80	84
10. Списана дооценка основных средств при их выбытии	83	84

16.2. Учет начисления и выплаты дивидендов

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении чистой (нераспределенной) прибыли. Как правило, источником для начисления дивидендов является чистая прибыль отчетного года.

Действующее законодательство устанавливает для обществ запрет на выплату дивидендов в следующих ситуациях:

• до полной оплаты всего уставного капитала;

• в ситуациях несостоятельности (банкротства) общества либо если выплата дивидендов приведет к этой ситуации;

• если стоимость чистых активов меньше уставного капитала и резервного фонда;

• в других ситуациях.

В акционерных обществах решение о выплате дивидендов, величине и форме выплаты принимает общее собрание акционеров. Размер дивидендов не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества. Размер дивидендов устанавливается отдельно по обыкновенным и привилегированным акциям. Размер дивиденда по привилегированным акциям указывается в уставе общества, как правило, в твердой денежной сумме на одну акцию или в процентах к ее номинальной стоимости. Общество может создавать специальные резервные фонды за счет чистой прибыли для выплаты дивидендов по привилегированным акциям.

Организация, выплачивающая дивиденды, обязана удержать с физических лиц НДФЛ по ставке 9% (15% — для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ), а с юридических лиц налог на прибыль по ставке 9% с начисленных сумм (15% — для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ).

В табл. 16.2 показаны операции по учету начисления и выплаты дивидендов.

Таблица 16.2

Корреспонденция счетов по учету начисления и выплаты дивидендов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начислены дивиденды участникам — работникам организации	84	70
2. Начислены дивиденды прочим участникам	84	75-2
3. Начислены дивиденды за счет резервного фонда	82	70, 75-2
4. Начислен НДФЛ с дивидендов, начисленных физическим лицам:		
работникам организации	70	68
сторонним лицам	75-2	68

1	2	3
5. Начислен налог на прибыль с сумм дивидендов, начисленных юридическим лицам	75-2	68
6. Выплачены дивиденды денежными средствами	70, 75-2	50, 51
7. Списана задолженность по выплате дивидендов по истечении срока исковой давности	70, 75-2	91

16.3. Прибыль, приходящаяся на одну акцию

Общие положения

В п. 27 ПБУ 4/99 сказано, что в бухгалтерской отчетности акционерных обществ должна отражаться информация о прибыли, приходящейся на одну акцию. В связи с этим в образце отчета о прибылях и убытках в разделе «Справочно» предусмотрены два показателя:

1) базовая прибыль (убыток) на акцию (БПА);

2) разводненная прибыль (убыток) на акцию (РПА).

Эти показатели рассчитываются в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н (далее — Методические рекомендации).

Базовая прибыль (убыток) на акцию

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется по формуле

$$БПА = БП/А, \quad (16.1)$$

где БП — базовая прибыль (убыток) отчетного периода;

А — средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

В свою очередь:

$$БП = НП - ДПА, \quad (16.2)$$

где НП — нераспределенная прибыль (убыток) отчетного пе-риода;

ДПА — дивиденды по привилегированным акциям, начисленные за отчетный период.

Пример 1

Нераспределенная прибыль отчетного периода — 62 000 руб. Дивиденды по привилегированным акциям, начисленные за отчетный период, — 4000 руб.

БП = 62 000 - 4000 = 58 000 руб.

Для определения А необходимо:

а) суммировать количество обыкновенных акций, находящихся в обращении на 1-е число каждого месяца;

б) полученную сумму разделить на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Пример 2

По состоянию на 01.01.08 г. в обращении находилось 500 обыкновенных акций. АО в мае дополнительно разместило 200 акций, а в августе выкупило у акционеров 100 акций. Таким образом, в 2008 г. в обращении находилось следующее количество обыкновенных акций по состоянию на:

а) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04 и 01.05 (5 месяцев) — 500 акций;

б) 01.06., 01.07 и 01.08 (3 месяца) — 700 акций;

в) 01.09, 01.10, 01.11 и 01.12 (4 месяца) — 600 акций;

А = (500 × 5 + 700 × 3 + 600 × 4) / 12 = 583 акции;

БПА = 58 000 руб. / 583 = 99,49 руб.

Данные об А корректируются в случаях:

а) размещения обыкновенных акций без их оплаты, не влияющего на распределение прибыли между акционерами (дробление и консолидация обыкновенных акций);

б) размещения дополнительных обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости (случаи такого размещения перечислены в ст. 26 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Методики корректировки для обоих случаев приведены соответственно в п. 7 и 8 Методических рекомендаций.

Приведем методику корректировки А при размещении обыкновенных акций без их оплаты.

Пример 3

Условия см. в примере 1 с дополнительными данными. В июне АО дополнительно разместило среди акционеров обыкновенные акции без оплаты из расчета одна дополнительная акция на 5 обыкновенных акций в обращении. Таким образом, дополнительно было размещено 140 (700/5) обыкновенных акций. С учетом этого в 2008 г. в обращении находилось следующее количество акций по состоянию на:

а) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04 и 01.05 (5 месяцев) — 500 акций;

б) 01.06 (1 месяц) — 700 акций;

в) на 01.07и 01.08 (2 месяца) — 840 акций (700 + 140);

г) 01.09, 01.10, 01.11 и 01.12 (4 месяца) — 740 акций (600 + 140).

Для целей исчисления А обыкновенные акции, размещенные в июне без оплаты, считаются размещенными с начала года. Для этого при расчете А за 2008 г. количество обыкновенных акций, находившихся в обращении по состоянию на 01.01, 01.02, 01.03, 01.04, 01.05 и 01.06, должно быть увеличено пропорционально тому, как увеличилось количество акций в результате указанного размещения. Таким образом, для целей исчисления А считается, что в 2008 г. находилось следующее количество обыкновенных акций по состоянию на:

а) 01.01, 01.02, 01.03, 01.04 и 01.05 (5 месяцев) — 600 акций (500 + 500 / 5), а не 500;

б) 01.06 (1 месяц) — 840 акций (700 + 700/5), а не 700;

в) 01.07и 01.08 (2 месяца) — 840 акций;

г) 01.09, 01.10, 01.11 и 01.12 (4 месяца) — 740 акций.

Следовательно, с учетом указанной корректировки:

$А = (600 \times 5 + 840 \times 1 + 840 \times 2 + 740 \times 4) / 12 = 707$ акций;

БПА = 58 000 руб. / 707 = 82,04 руб.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию

Величина разводненной прибыли (убытка) на одну акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящегося на одну обыкновенную акцию в случаях:

а) конвертации на определенных условиях всех конвертируемых ценных бумаг АО (определенных типов привилегированных акций, облигаций и др.) в обыкновенные акции;

б) при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости.

Для каждого из этих случаев необходимо рассчитать возможный прирост (ВП):

а) базовой прибыли (ВПБП);

б) количества обыкновенных акций (ВПА);

в) прибыли на дополнительную акцию (ВППА).

При определении ВПБП в расчет принимаются все расходы (доходы), относящиеся к вышеуказанным конвертируемым ценным бумагам и договорам, которые АО перестанет осуществлять (получать) в случае конвертации ценных бумаг и исполнения договоров льготной купли-продажи.

Расходами, относящимися к конвертируемым ценным бумагам, являются:

а) дивиденды, причитающиеся по привилегированным акциям, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции;

б) проценты, выплачиваемые по собственным конвертируемым облигациям;

в) разница между номинальной стоимостью ценных бумаг и их ценой размещения (при размещении этих бумаг по цене ниже номинальной стоимости) и др.

Доходами, относящимися к конвертируемым ценным бумагам, являются:

а) разница между ценой размещения ценных бумаг и их номинальной стоимостью (при размещении этих бумаг по цене выше номинальной стоимости) и др.;

б) другие аналогичные доходы.

При расчете ВПБП в целях определения разводненной прибыли (убытка) величина вышеуказанных расходов уменьшается на суммы приведенных выше доходов.

При расчете ВПА в случаях конвертации ценных бумаг в расчет принимаются все дополнительные обыкновенные акции, появившиеся в результате конвертации.

В случае исполнения договоров льготной купли-продажи предполагается, что часть продаваемых обыкновенных акций будет оплачена по рыночной стоимости, а остальная часть размещена без оплаты. Таким образом, при расчете возможного прироста количества обыкновенных акций учитываются только те акции, которые будут размещены без оплаты. В данном случае ВПА определяется по формуле

$$ВПА = (РС - ЦР) КА / РС, \quad (16.3)$$

где РС — рыночная стоимость одной обыкновенной акции;

ЦР — цена размещения одной обыкновенной акции;

КА — общее количество продаваемых акций.

После расчета ВПБП и ВПА необходимо рассчитать возможный прирост прибыли на одну дополнительную акцию:

$$ВППА = ВПБП / ВПА. \quad (16.4)$$

Пример 4

АО выпущены 50 конвертируемых привилегированных акций с дивидендом 40 руб. на акцию с правом обмена в следующем году на обыкновенные акции в соотношении 1:2. Возможный прирост базовой прибыли: 50 × 40 = 2000 руб. Возможный прирост обыкновенных акций: 50 × 2 = = 100 шт. Возможный прирост прибыли на дополнительную акцию: 2000/100 = 20 руб.

Пример 5

АО заключило договор на продажу 200 акций по цене 8 руб. при рыночной стоимости акции 10 руб.

ВПА = (10 - 8) × 200 / 10 = 40 шт.

Возможный прирост базовой прибыли — 0.

Возможный прирост обыкновенных акций — 40 шт.

Возможный прирост прибыли на дополнительную акцию — 0.

Такие расчеты необходимо сделать:

а) по каждому виду и выпуску конвертируемых ценных бумаг;

б) по каждому договору льготной купли-продажи акций.

Полученные значения возможного прироста прибыли на дополнительную акцию следует расположить в порядке возрастания: от наименьшей величины до наибольшей.

В соответствии с указанной последовательностью базовая прибыль увеличивается на величину возможного прироста прибыли, а количество акций — на величину их возможного прироста. После каждой подстановки скорректированная базовая прибыль делится на скорректированное количество акций и рассчитывается прибыль на акцию.

Из полученных значений прибыли на акцию выбирается наименьшее, которое показывает максимально возможное разводнение прибыли на акцию. Если это значение оказывается меньше базовой прибыли на акцию (БПА), оно признается разводненной

прибылью на акцию (РПА). Если оно больше или равно БПА, то это означает, что разводнение прибыли на акцию при конвертации всех конвертируемых ценных бумаг и исполнении всех договоров льготной продажи акций не произойдет.

Для показа методики расчета разводненной прибыли на акцию используем данные вышеуказанных примеров (табл. 16.3).

Таблица 16.3

Расчет разводненной прибыли на акцию

Показатель	Базовая прибыль, руб.	Количество обыкновенных акций, шт.	Прибыль на акцию, руб.
Отчетный год	58 000	707	82,04
Корректировка показателей на следующий год с учетом:			
а) договоров льготной купли-продажи обыкновенных акций	58 000 + 0 = 58 000	707 + 40 = 747	77,64
б) конвертации привилегированных акций	58 000 + 2000 = 60 000	747 + 100 = 847	70,84

В нашем примере наименьшее значение показателя прибыли на акцию — 70,84 руб. Она меньше базовой прибыли на акцию (82,04 руб.) и, следовательно, является показателем разводненной прибыли на акцию.

16.4. Раскрытие информации о прибыли на акцию в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности АО отражаются:

а) базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величина базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, используемых при ее расчете;

б) разводненная прибыль (убыток), а также величина скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, используемых при ее расчете.

Показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию должны быть представлены за отчетный год, а также по крайней мере, за один год, предшествующий отчетному году (за исключением случаев, когда соответствующая информация представляется акционерным обществом впервые).

Если АО не имеет конвертируемых ценных бумаг или договоров льготной купли-продажи обыкновенных акций, то в бухгалтерской отчетности отражается только базовая прибыль (убыток) на акцию.

В целях представления сравнимой информации о величине базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию за предшествующие отчетные периоды в ряде случаев эти данные подлежат корректировке. В п. 17 Методических рекомендаций указаны такие случаи и методика их корректировки.

Если после отчетной даты состоялись сделки с обыкновенными акциями, конвертируемыми ценными бумагами и договорами купли-продажи акций по цене ниже их рыночной стоимости, имеющих существенное значение для пользователей бухгалтерской отчетности, информация об этих сделках раскрывается в пояснительной записке. В п. 18 Методических рекомендаций перечислены виды такого рода сделок.

Кроме того, подлежит дополнительному раскрытию любая существенная информация в отношении показателей базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию.

Особенности раскрытия информации о прибыли на акцию согласно МСФО

Порядок раскрытия информации о прибыли на акцию регулируется МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию».

Согласно МСФО (IAS) 33 базовая прибыль на акцию должна рассчитываться только компаниями, обыкновенные акции которых обращаются на рынке, и компаниями, которые находятся в процессе размещения обыкновенных акций.

Расчет базовой прибыли на акцию аналогичен тому, что используется в российском учете.

Разводненная прибыль на акцию также в целом рассчитывается аналогично тому порядку, что предусматривают российские правила. Основное отличие состоит в том, что согласно МСФО необходимо учитывать влияние на показатель прибыли на акцию опционов на акции и варрантов (финансовые инструменты, дающие право владельцу на покупку обыкновенных акций). Опционы имеют разводняющий эффект, если предполагается выпуск (размещение) обыкновенных акций по цене ниже справедливой стоимости. Разница между количеством размещенных акций и количеством акций, которые должны быть размещены по справедливой стоимости, учитывается как размещение обыкновенных акций без возмещения их стоимости, что отражается в знаменателе формулы расчета разводненной прибыли на акцию.

Глава 17.
Учет доходов и расходов

17.1. Понятие и классификация доходов организации

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» признает доходами организации увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

При этом в соответствии с ПБУ 9/99 не относятся к доходам организации следующие поступления от юридических и физических лиц:

• суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей;

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

• предварительная оплата и авансы в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг, переданные активы для обеспечения исполнения обязательств — задаток и залог (если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю);

• в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются следующим образом:

• доходы от обычных видов деятельности;

• прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются:

• выручка от продажи продукции и товаров;

• поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление активов по договору аренды, предоставление за плату прав пользования объектами интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, которые связаны с этой деятельностью (арендная плата, лицензионные платежи (включая роялти), дивиденды и т.п.).

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из требований ПБУ 9/99 «Доходы организации», характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

К *прочим доходам* относятся поступления от осуществления хозяйственных операций, которые не являются предметом деятельности организации и, как правило, носят нерегулярный характер (разд. 19.2); поступления непредвиденного характера или непосредственно не связанные с процессом производства и обращения; поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.), например страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

Признание доходов

Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

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

2) сумма выручки может быть определена. Иначе говоря, в документах должны содержаться все необходимые показатели для определения цены либо по договору, либо в соответствии с Гражданским кодексом РФ;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность может быть в том случае, когда организация уже получила оплату либо отсутствует неопределенность в отношении ее получения;

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

5) расходы, связанные с этой операцией, могут быть определены.

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

В то же время для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов, предоставление прав на использование своей интеллектуальной собственности или от участия в уставных капиталах других организаций достаточно соблюдения трех первых условий.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

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

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества или величине дебиторской задолженности.

Величина поступления или дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации с учетом предоставленных скидок (накидок), а также с учетом процентов за коммерческий кредит.

Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения выручки принимается цена, по которой в сравнимых

обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг), либо цена предоставления во временное пользование аналогичных активов.

Доходы от обычных видов деятельности выявляются по кредиту счета 90 «Продажи», за минусом налогов и других аналогичных обязательных платежей за счет выручки, отраженных по дебету счета 90.

Вопросы признания выручки и порядок ее отражения на счетах бухгалтерского учета рассмотрены в гл. 18.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, а также возмещение причиненных организации убытков признаются в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, признаются в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек.

17.2. Понятие и классификация расходов организации

Расходами организации (в широком смысле этого понятия) являются затраты ресурсов, которые организация осуществляет в процессе своей хозяйственной деятельности как для текущих, так и для долгосрочных целей.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» признает расходами уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

При этом в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» не относится к расходам выбытие активов в следующих ситуациях:

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

• в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций и в случае приобретения ценных бумаг не с целью перепродажи, т.е. финансовых вложений;

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

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

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

• в погашение кредита, займа, полученных организацией.

В зависимости от характера расходов, условий осуществления и направлений хозяйственной деятельности организации различают:

• расходы по обычным видам деятельности;

• прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, участие в уставных капиталах, предоставление за плату прав на интеллектуальную собственность, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. При этом предмет деятельности определяется либо в учредительных документах, либо исходя из правил существенности (например, 5% и более от стоимости всех продаж данной организации).

К расходам по обычным видам деятельности относятся:

• расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов (МПЗ). Порядок отражения их в учете рассматривается в гл. 4;

• расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также продажи товаров. Порядок их отражения в учете рассматривается в гл. 18.

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

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Прочими расходами являются затраты по осуществлению хозяйственных операций, не являющихся предметом деятельности организации (разд. 19.2); затраты организации, непосредственно не связанные с процессом производства и обращения; расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Признание расходов

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, т.е. либо организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

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

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

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы оплаты.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в денежной сумме, равной *величине оплаты* (стоимости выбывшего актива) в денежной и иной форме *или величине кредиторской задолженности*. Величина оплаты и кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок). Если оплата производилась на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, то расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются:

• на счетах учета затрат и формируют себестоимость продукции, работ, услуг;

• на счетах учета материально-производственных запасов в корреспонденции со счетами расчетов.

Прочие расходы зачисляются на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

17.3. Учет распределения доходов и расходов по отчетным периодам

Учет доходов будущих периодов

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе как доходы будущих периодов. Они списываются на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому относятся.

Для учета доходов, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, предназначен пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». К счету могут быть открыты следующие субсчета.

1. *98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».* По кредиту субсчета в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, абонентная плата за пользование средствами связи, выручка за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам и другие доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

2. *98-2 «Безвозмездные поступления».* По кредиту субсчета 98-2 отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно.

Суммы, учтенные на этом субсчете, списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

• по безвозмездно полученным основным средствам и нематериальным активам — по мере начисления амортизации;

• по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

3. *98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы».* По кредиту субсчета 98-3 в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы недостач, выявленные за прошлые отчетные периоды (до отчетного года), признанные виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию по ним судом. Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с субсчетом 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» в корреспонденции со счетами учета денежных средств при одновременном отражении поступивших сумм по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы».

4. *98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей».* По кредиту субсчета 98-4 в корреспонденции с субсчетом 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» отражают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации. По мере погашения задолженности соответствующие разницы списываются с субсчета 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. На этом счете могут быть отражены расходы, связанные: с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией

земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым ремонтом основных средств, когда в организации не создается соответствующий резерв или фонд.

Ежемесячно или в другие сроки в доле, относящейся к отчетному периоду, учтенные расходы списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему производства и др.) в течение периода, к которому они относятся. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно пропорционально плановым затратам на ремонт, либо пропорционально объему производства по месяцам, либо равномерно по месяцам.

Аналитический учет по счету 97 «Расходы будущих периодов» ведется по видам расходов.

На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» в целях равномерного включения в затраты на производство и расходы на продажу могут создаваться следующие резервы:

• предстоящей оплаты отпусков работников организации, включая отчисления на социальное страхование и обеспечение;

• на ремонт основных средств;

• на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;

• производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

• предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

• на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.

Создание резервов отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу. Фактические расходы, на которые был образован резерв, списывают в дебет счета 96 с кредита соответствующих счетов. Правильность образования и использования сумм по видам резервов периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

В табл. 17.1 показаны операции по учету доходов и расходов по отчетным периодам.

Таблица 17.1

Корреспонденция счетов по учету распределения доходов и расходов по отчетным периодам

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отражены доходы, относящиеся к будущим периодам	50, 51, 52, 62, 76	98-1
2. Списаны доходы будущих периодов на доходы отчетного периода	98-1	90-1, 91-1
3. Отражены активы, полученные безвозмездно	08, 10, 41 и др.	98-2

1	2	3
4. Списываются суммы, учтенные на счете 98, связанные с безвозмездным получением активов: по основным средствам и нематериальным активам — по мере начисления амортизации; по иным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу)	98-2	91-1
5. Выявлены в отчетном году суммы недостач за прошлые годы	94	98-3
одновременно	73-2	94
По мере погашения задолженности	50, 70	73-2
одновременно	98-3	91-1
6. Отражена разница между суммой, взыскиваемой с виновного лица за недостачу или порчу имущества, и его балансовой стоимостью	73-2	98-4
По мере погашения задолженности	50, 70	73-2
одновременно	98-4	91-1
7. Произведены отчисления на формирование резервов предстоящих расходов	20, 23, 25, 26, 44	96
8. Отражено использование резервов	96	23, 51, 69, 70
9. Отражены расходы будущих периодов	97	23, 51 и др.
10. Списана часть производственных расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду	20, 23, 25, 26, 44	97

17.4. Учет государственной помощи и формирование дохода

Согласно ПБУ 13/2000 государственная помощь признается как увеличение экономической выгоды коммерческой организации в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества).

Государственная помощь может быть предоставлена в следующих формах:

• субвенций — бюджетные средства, предоставляемые на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе;

• субсидий — бюджетные средства, предоставляемые на условиях долевого финансирования целевых расходов;

• бюджетных кредитов — предоставление бюджетных средств на возмездной и возвратной основе, включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество).

Бюджетные средства принимаются к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

• имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением этого могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

• имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на финансирующие капитальные (приобретение или создание внеоборотных активов) или текущие расходы.

Принятые к бухгалтерскому учету бюджетные средства отражаются как возникновение целевого финансирования, для чего используется счет 86 «Целевое финансирование»; при этом возможно использование как метода начисления, так и метода признания бюджетных средств по мере фактического получения.

Согласно ПБУ 13/2000 использование бюджетных средств рассматривается в качестве доходов одного или более отчетных периодов (доходов будущих периодов). Если бюджетные средства использовались на финансирование капитальных расходов, то суммы, числящиеся на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются на текущие расходы в размере начисленной амортизации на протяжении срока полезного использовании внеоборотного актива.

Если бюджетные средства использовались на приобретение материально-производственных запасов, оплату труда и другие расходы, то они признаются доходами отчетного периода при отпуске МПЗ в производство, начислении заработной платы и т.п.

Бюджетные средства, предоставленные на финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и относятся на увеличение прочих доходов.

Если установлено нецелевое использование бюджетных средств, они подлежат возврату.

В табл. 17.2 показаны операции по учету государственной помощи.

Таблица 17.2

Корреспонденция счетов по учету государственной помощи

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Приняты к бухгалтерскому учету бюджетные средства		
по методу начисления:		
отражена задолженность по целевому бюджетному финансированию	76	86
по мере фактического получения средств	07, 08, 51 и др.	76
по методу признания:		
на сумму фактически поступивших средств	07, 08, 51 и др.	86
2. Списаны бюджетные средства, полученные на:		
финансирование капитальных расходов:		
отражено введение объекта в эксплуатацию, принятие на учет	01, 04	08
одновременно	86	98-2
отражено ежемесячное начисление амортизации	20, 23 и др.	02, 05
одновременно на сумму начисленной амортизации	98-2	91-1
финансирование текущих расходов:		
приняты к учету материальные ценности	10	60

1	2	3
оплачены счета поставщиков	60	51
одновременно	86	98-2
отпуск материалов в производство	20, 23 и др.	10
одновременно	98-2	91-1
начислена заработная плата и взносы на социальное страхование и обеспечение	20, 23 и др.	69, 70
одновременно	86 98-2	98-2 91-1
финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды:		
отражено возникновение задолженности	76	86
отражено получение денежных средств	51	76
одновременно	86	91-1
3. Возврат бюджетных средств:		
полученных и возвращаемых в одном отчетном году:		
сторно ранее сделанных записей	86 98-2	98-2 91-1
отражена задолженность по возврату бюджетных средств	86	76
возвращены бюджетные средства	76	51
полученных в качестве государственной помощи в предыдущие годы на финансирование капитальных расходов:		
отражена задолженность по возврату бюджетных средств	86	76
на сумму начисленной амортизации внеоборотных активов, признанной ранее в качестве внереализационного дохода	91-2	86
на сумму несписанных доходов будущих периодов	98-2	86
возвращены бюджетные средства	76	51
полученных в качестве государственной помощи в предыдущие годы на финансирование текущих расходов:		
отражена задолженность по возврату бюджетных средств	86	76
списана сумма, подлежащая возврату, на убытки прошлых лет, если она превышает остаток целевого финансирования или такой остаток отсутствует	91-2	76
возвращены бюджетные средства	76	51

Особенности раскрытия информации о доходах и расходах согласно МСФО

МСФО определяют доходы как приращение экономических выгод в течение отчетного периода в форме прироста (увеличения) активов или уменьшения обязательств, не связанных с вкладами участников акционерного капитала, а расходы соответственно — как уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или истощения активов и увеличения обязательств. Эти определения фактически аналогичны понятиям дохода и расхода в РПБУ.

К доходам относится выручка и прочие доходы, к расходам — убытки, а также расходы, возникающие в процессе хозяйственной деятельности компании: себестоимость товаров, заработная плата, амортизация и пр.

Одному из видов дохода, а именно выручке, посвящен одноименный МСФО (IAS) 18 «Выручка», который применяется при учете выручки от продажи товаров (под товарами понимается продукция, как произведенная самой компанией, так и приобретенная для перепродажи); предоставления услуг и передачи активов другим компаниям для использования.

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения. Под справедливой стоимостью понимается сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Обычно справедливой признается выручка, указанная в договоре, заключенном между покупателем и продавцом.

Порядок признания выручки от продажи товаров аналогичен установленному в ПБУ 9/99. Выручка от предоставления услуг должна признаваться на стадии завершенности сделки на отчетную дату, и ее правила признания идентичны правилам признания выручки от реализации товаров.

Согласно МСФО компания в представляемой отчетности должна раскрывать:

• учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности сделок, связанных с оказанием услуг;

• сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе от продажи товаров, предоставления услуг, процентов, дивидендов и пр.

В соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» под правительственными субсидиями понимается правительственная помощь в виде ресурсов, которые предоставляются в обмен на соблюдение компанией в прошлом или будущем определенных условий, связанных с ее деятельностью.

Правительственные субсидии могут быть предоставлены денежными средствами или их эквивалентами, неденежными активами,в виде снижения обязательств перед бюджетом, кроме налоговых обязательств, а также прощением правительственного займа. Порядок признания правительственных субсидий аналогичен порядку признания государственной помощи, установленному в ПБУ 13/2000, т.е. правительственные субсидии признаются, когда имеется уверенность в том, что организация выполнит необходимые условия и субсидии будут получены.

Денежные субсидии оцениваются суммой денег или их эквивалентов, полученных или подлежащих получению, а неденежные — по справедливой стоимости такого имущества либо по номинальной (условной) стоимости. Согласно ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» оценка по номинальной стоимости не используется.

Правительственные субсидии относятся на доходы одного или более отчетных периодов в соответствии с признанием затрат, которые они компенсируют.

Правительственные субсидии, относящиеся к активам, учитываются как доходы будущих периодов и отражаются в бухгалтерском балансе. Субсидии, относящиеся к доходам, отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Глава 18.
Учет доходов от продаж и расходов по обычным видам деятельности

18.1. Классификация расходов по обычным видам деятельности

Классифицировать расходы по обычным видам деятельности можно по разным основаниям.

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

Группировка расходов по *экономическим элементам* показывает однородные группы расходов.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлен единый для всех коммерческих организаций независимо от организационно-правовых форм состав экономических элементов расходов по обычным видам деятельности.

Он включает:

1) материальные затраты;

2) затраты на оплату труда;

3) отчисления на социальные нужды;

4) амортизацию;

5) прочие затраты.

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

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

1) сырье и материалы;

2) возвратные отходы (вычитаются);

3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;

4) топливо и энергия на технологические цели;

5) заработная плата производственных рабочих;

6) отчисления на социальные нужды;

7) расходы на подготовку и освоение производства;

8) общепроизводственные расходы;

9) общехозяйственные расходы;

10) потери от брака;

11) прочие производственные расходы;

12) коммерческие расходы (расходы на продажу).

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

Классификация расходов по другим основаниям подробно представлена в учебнике «Бухгалтерский учет» под редакцией Я.В. Соколова.

18.2. Понятие затрат на производство

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

Во многих документах, регулирующих вопросы налогообложения (например, гл. 25 НК РФ) и бухгалтерского учета (ПБУ 4/99 и др.), термины «затраты» и «расходы» используются как синонимы.

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

Затраты «превращаются» в расходы, когда признаются соответствующие доходы, связанные с этими затратами, после чего они отражаются уже не в балансе, а в отчете о прибылях и убытках. Иначе говоря, затраты потребляются для извлечения дохода и осуществляются вперед в расчете на получение прибыли, а расходы всегда признаются после признания дохода.

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

Все затраты организации можно разделить на следующие основные группы.

1. Затраты, возникающие до производственного процесса, связанные с формированием первоначальной стоимости (фактической себестоимости) активов, участвующих в дальнейшем в производственном процессе или используемых для управления организацией.

Они отражаются по дебету счетов 08, 10, 41 и др. и будут включены в затраты, связанные с производством и продажей продукции, по мере использования соответствующих активов.

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

3. Затраты, связанные с управлением организацией в целом, учитываемые на счете 26. Суммы, отражаемые на счете 26, являются затратами, если по окончании месяца согласно учетной политике они списываются на счет 20 и в дальнейшем в общей сумме затрат на производство распределяются между выпущенной продукцией и незавершенным производством.

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

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

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

18.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

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

Стоимостная оценка использованных в процессе производства ресурсов (природных, материальных, живого труда и др.) представляет собой себестоимость продукции (работ, услуг). Таким образом, себестоимость продукции (работ, услуг) — это выраженные в денежной форме затраты (расходы) на ее производство и продажу (рис. 18.1).

<table>
<tr><td colspan="3">Полная себестоимость</td></tr>
<tr><td colspan="2">Производственная себестоимость</td><td>Коммерческие расходы (расходы на продажу)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Цеховая себестоимость</td><td>Общехозяйственные расходы</td></tr>
<tr><td>Прямые расходы</td><td>Общепроизводственные расходы</td><td></td></tr>
</table>

Рис. 18.1. Виды себестоимости продукции в зависимости от состава затрат

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

фактические калькуляции. Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами.

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

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

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

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

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

Первый, так называемый традиционный, вариант учета затрат связан с разделением их на прямые и косвенные и подсчетом полной себестоимости продукции. Второй вариант предполагает разделение затрат на условно-переменные (затраты на продукт) и условно-постоянные (расходы за период), подсчет сокращенной производственной себестоимости по условно-переменным затратам и списание условно-постоянных затрат на уменьшение прибыли (на дебет счета продаж) в том отчетном периоде, когда они возникли. В настоящее время в качестве условно-постоянных затрат рассматриваются управленческие (общехозяйственные) и коммерческие расходы.

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

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

$$ЗФ = ЗН \pm О \pm И,$$

где $З_Ф$ — затраты фактические;

$З_Н$ — затраты нормативные;

О — величина отклонений от норм;

И — величина изменений норм.

Подробное изложение методов учета затрат и калькулирования себестоимости представлено в учебном пособии: М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И.Сидорова «Управленческий учет».

18.4. Синтетический и аналитический учет затрат на производство

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

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Счет предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

К общепроизводственным относятся следующие расходы:

• по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

• амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;

• по страхованию указанного имущества;

• на отопление, освещение и содержание помещений;

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

• оплата труда работников, занятых обслуживанием производства.

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

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

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

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

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Счет предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В составе общехозяйственных расходов выделяют:

1) административно-управленческие расходы;

2) содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

3) амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

4) арендную плату за помещения общехозяйственного назначения;

5) расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и тому подобных услуг.

В течение месяца все общехозяйственные расходы собирают на дебете счета 26 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др. Если учет затрат ведется по полной себестоимости, то в конце месяца общехозяйственные затраты включают в состав затрат основного производства (Д-т сч. 20, К-т сч. 26) с распределением между видами изготавливаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) пропорционально

какой-либо базе. Такой базой могут быть заработная плата производственных рабочих, прямые затраты, прямые материальные затраты и пр. От выбора базы для распределения косвенных расходов существенно зависит точность калькулирования себестоимости. При выборе и обосновании базы распределения необходимо руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями по учету, планированию и калькулированию себестоимости, а при их отсутствии — экономическим смыслом и особенностями производственной деятельности организации.

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

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

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

Остатка на конец месяца по счету 26 «Общехозяйственные расходы» не бывает.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, местам возникновения затрат.

Счет 23 «Вспомогательные производства»

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

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

• транспортное обслуживание;

• ремонт основных средств;

• возведение (временных) нетитульных сооружений;

• обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);

• изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей.

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

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

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

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

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

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

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

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

Счет 20 «Основное производство»

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

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

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

По окончании месяца производится распределение и списание косвенных затрат, учтенных на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Окончательное формирование производственной себестоимости происходит с учетом включения в нее потерь от брака.

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

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

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

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

В табл. 18.1 показаны операции по учету производственных затрат.

Таблица 18.1

Корреспонденция счетов по учету производственных затрат

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начислена заработная плата работникам	20, 23, 25, 26	70
2. Отражены расходы на социальное страхование и обеспечение	20, 23, 25, 26	69
3. Начислены налоги и сборы, относимые на себестоимость	26	68
4. Начислена амортизация основных средств, нематериальных активов; списаны расходы по НИОКР	20, 23, 25, 26	02, 05, 04-НИОКТР
5. Списаны материалы, израсходованные на производственные нужды	20, 23, 25, 26	10, 16

1	2	3
6. Отражено погашение стоимости специальной оснастки (специальной одежды) в течение срока полезного использования	20, 23, 25, 26	10-11
7. Произведены отчисления на формирование резервов предстоящих расходов	20, 23, 25, 26	96
8. Списаны командировочные расходы	20, 23, 26	71
9. Акцептованы счета за потребленную электроэнергию, газ, воду и т.п.	20, 23, 25, 26	60
учтен НДС	19	60
10. Отпущены в производство полуфабрикаты собственного производства	20	21
11. Начислена арендная плата	20, 23, 25, 26	60
учтен НДС	19	60
12. Списаны продукция, работы, услуги вспомогательных производств на основное производство	20	23
13. Списана часть производственных расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду	20, 23, 25, 26	97
14. Списаны общепроизводственные расходы	20, 23, 28	25
15. Списаны общехозяйственные расходы при формировании:		
полной производственной себестоимости	20	26
неполной производственной себестоимости	90	26
при оказании услуг вспомогательных производств на сторону	23	26
16. Оприходованы изготовленные вспомогательными производствами детали, строительные конструкции, запчасти	10	23
17. Возвращены на склад неиспользованные материалы	10	20, 23
18. Выявлен производственный брак	28	20, 23
19. Списаны потери от брака	20, 23	28
20. Списаны затраты транспортного подразделения:		
за доставку оборудования, требующего монтажа, материалов	07, 10, 15	23
за услуги, подлежащие включению в затраты на капитальные вложения	08	23
подлежащие отнесению на общепроиз-водственные, общехозяйственные и расходы на продажу	25, 26, 44	23
21. Списаны затраты ремонтного цеха за оказанные услуги:		
капитальному строительству	08	23
обслуживающим производствам	29	23
подразделениям основного производства	20	23
подразделениям вспомогательных производств	23	23
сторонним организациям	90	23
за счет ремонтного фонда	96	23
22. Оприходованы на склад полуфабрикаты собственного производства	21	20

1	2	3
23. Оприходована на склад готовая продукция	43	20, 40
24. Списаны затраты по законченным и принятым этапам работ	90	20
25. Выявлена недостача незавершенного производства при инвентаризации	94	20, 23

18.5. Использование отражающих счетов для учета затрат по элементам

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

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

30 «Материальные затраты»;

31 «Затраты на оплату труда»;

32 «Отчисления на социальные нужды»;

33 «Амортизация»;

34 «Прочие затраты»;

37 «Отражение затрат по элементам»*.

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

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

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

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

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

На всех счетах записи осуществляются накопительно в течение отчетного года. Сальдо по дебету счетов характеризуют общую сумму соответствующих затрат организации по обычным видам деятельности нарастающим итогом с начала отчетного года.

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

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

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

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

• 44 «Расходы на продажу» — на сумму коммерческих расходов и др.

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

* *Палий Ф. Б. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М., 2004.*

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

По окончании отчетного года счета 30–34 закрываются списанием накопленных сумм расходов в дебет счета 37 «Отражение затрат по элементам», что обеспечивает закрытие по окончании годового отчетного периода и счета 37.

Таким образом, по дебету счета 37 собираются затраты по *элементам*, а списываются с кредита счета по *статьям калькуляции*.

В табл. 18.2 представлены операции на отражающих счетах.

Таблица 18.2

Корреспонденция счетов по отражающим счетам

Содержание операции	Корреспондирующие с счета	
	Дебет	Кредит
Операции, отражаемые на счетах в течение года		
1. Списана фактическая себестоимость МПЗ, использованных для производственных, коммерческих и управленческих целей	30	10,16
2. Начислена заработная плата	31	70
3. Отражены расходы на социальное страхование и обеспечение	32	69
4. Начислена амортизация	33	02,05
5. Отражены прочие затраты (расходы по налогам и сборам, на рекламу, представительские расходы, расходы на командировки, на услуги сторонних организаций и пр.)	34	68, 71, 76, 60 и др.
6. Списаны расходы на создание объектов основных средств, нематериальных активов и т.п.	08	37
7. Списаны расходы, связанные с формированием фактической себестоимости МПЗ	15	37
8. Списаны расходы относящиеся к производству продукции (работ, услуг)	20, 23 и др.	37
9. Отражена сумма расходов на продажу	44	37
Операции, отражаемые на счетах по окончании года		
Закрываются счета 30–34 заключительными проводками в конце отчетного года: списываются обороты по учету материальных затрат, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации и прочие затраты	37	30, 31, 32, 33, 34

18.6. Оценка и учет запасов незавершенного производства и полуфабрикатов собственной выработки

К незавершенному производству относится продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

В частности, к незавершенному производству относят сырье и материалы, находящиеся в производстве, при условии, что они уже подверглись обработке.

В некоторых отраслях промышленности (добывающая, электростанции и т.п.) нет незавершенного производства и поэтому все затраты относятся к выпущенной продукции. Однако в большинстве отраслей величина незавершенного производства достаточно велика.

Величина незавершенного производства определяется расчетным путем. Сначала подсчитываются натуральные остатки незавершенного производства путем проведения инвентаризации или по данным оперативного учета, затем осуществляется стоимостная оценка натуральных остатков незавершенного производства. Величину незавершенного производства характеризует сальдо по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе одним из следующих способов:

• по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

• по прямым статьям затрат;

• по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Стоимостная оценка незавершенного производства имеет большое значение для расчета фактической себестоимости выпущенной продукции: чем больше остаток незавершенного производства, тем при прочих равных условиях меньше фактическая себестоимость, и наоборот.

Для учета наличия и движения полуфабрикатов собственного производства применяется одноименный счет 21. Этот счет используется, как правило, при попередельном методе учета затрат. В этом случае затраты учитываются не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам, при этом калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого передела и их движение из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями.

Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в дальнейшем в собственном производстве или проданы на сторону. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражают расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. С кредита счета 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 при использовании в собственном производстве других подразделений, либо в дебет счета 90 «Продажи» при продаже другим организациям и лицам.

Оценка полуфабрикатов осуществляется по производственной себестоимости (фактической, нормативной или плановой) с добавлением коммерческих расходов при продаже.

В организациях, не использующих счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», полуфабрикаты собственного производства отражаются в составе незавершенного производства, т.е. на счете 20 «Основное производство», и оцениваются способами, принятыми для оценки незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 21 ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

18.7. Учет брака

Браком признается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Различают брак исправимый (дефекты устранимы и это хозяйственно целесообразно) и неисправимый (дефекты неисправимы или, хотя и исправимы, но это хозяйственно нецелесообразно); внутренний (выявленный на предприятии) и внешний (выявленный потребителями).

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

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

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

а) на стоимость полученных отходов по цене возможного использования;

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

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

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

Стоимость внешнего исправимого брака определяется расходами по устранению дефектов.

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

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

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

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

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

В табл. 18.3 показаны операции по учету брака.

Таблица 18.3

Корреспонденция счетов по учету брака

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Списана фактическая себестоимость окончательного брака основного (вспомогательного) производства	28	20 (23)
2. Транспортные расходы по замене забракованной продукции	28	60

1	2	3
НДС	19	60
3. Сторнированы ранее произведенные записи, связанные с возвратом от покупателей забракованной продукции	62 90 90 90 (99)	90 43 68 99 (90)
4. Начислена заработная плата за исправление исправимого брака	28	70
5. Начислены страховые взносы	28	69
6. Отражены расходы материалов по исправлению брака	28	10, 16
7. Списана доля общепроизводственных расходов	28	25
8. Отнесен на виновных лиц допущенный брак	73	28
9. Предъявлены претензии поставщикам, транспортным организациям в связи с поставкой материалов, повлекших брак в производстве	76-2	28
10. Оприходован окончательный брак по цене возможного использования (как прочие материалы)	10	28
11. Списаны потери от исправимого и неисправимого брака основного и вспомогательного производств	20, 23	28
12. Сумма потерь от брака списана за счет резерва на гарантийный ремонт	96	28

18.8. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах

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

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

По дебету счета 29 в течение месяца отражают прямые расходы на содержание обслуживающих производств и хозяйств за отчетный период, а в конце месяца косвенные расходы и расходы вспомогательных производств.

Фактическую себестоимость завершенной производством продукции, выполненных работ (услуг) списывают с кредита счета 29 в дебет счетов:

• 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» — на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;

• 90 «Продажи» — при продаже продукции, работ, услуг на сторону;

• 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков, арендаторов и др. за оказанные услуги;

• 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» — при оказании услуг подразделениям-потребителям.

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

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

В табл. 18.4 показаны операции по учету затрат обслуживающих производств и хозяйств.

Таблица 18.4

Корреспонденция счетов по учету затрат обслуживающих производств и хозяйств

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Начислена заработная плата	29	70
2. Начислены страховые взносы	29	69
3. Начислены налоги, относимые на затраты	29	68
4. Израсходованы материалы	29	10, 16
5. Начислена амортизация основных средств, нематериальных активов	29	02, 05
6. Акцептованы счета сторонних организаций (за газ, воду, электроэнергию и т.п.)	29	60, 76
7. Списаны затраты вспомогательных производств, связанные с оказанием услуг обслуживающим производствам и хозяйствам, общепроизводственные расходы	29	23, 25
8. Списана доля общехозяйственных расходов, относящихся к управлению обслуживающими производствами и хозяйствами, при реализации их услуг на сторону	29	26
9. Списаны расходы будущих периодов, относящиеся к отчетному периоду	29	97
10. Списана стоимость работ и услуг, оплаченных наличными через подотчетных лиц	29	71
11. Произведены отчисления на формирование резервов предстоящих расходов	29	96
12. Начислены причитающиеся платежи с квартиросъемщиков:		
квартирная плата	76	91
сборы на коммунальное обслуживание	76	86
13. Предъявлен счет арендаторам:		
на сумму арендной платы	76	91
на сумму НДС	91	68
14. Списаны затраты по содержанию обслуживающих производств и хозяйств за счет источника финансирования	86, 91	29
15. Списаны расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха и пр.	91	29
16. Оприходована по фактической себестоимости произведенная продукция	10, 43	29

1	2	3
17. Списана фактическая себестоимость работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств, использованных:		
при реализации продукции (работ, услуг) по обычным видам деятельности	90	29
при оказании услуг другим подразделениям	25, 26	29
18. Списана часть стоимости работ, услуг обслуживающих производств за счет резерва предстоящих расходов	96	29
19. Списаны убытки от обслуживающих производств	91	29

18.9. Особенности учета расходов на выполненные этапы по незавершенным работам

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления двумя возможными способами:

• по мере готовности отдельных этапов работы, услуги, продукции;

• по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

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

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

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, поступивших в окончательный расчет.

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

В табл. 18.5 показаны операции при учете продукции с длительным циклом изготовления.

Таблица 18.5

Корреспонденция счетов при выполнении работ,оказании услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отражено получение аванса	51	62 «Аванс»

1	2	3
2. Начислен НДС	62 «Аванс» (76)	68
3. Отражена стоимость оплаченных заказчиком законченных этапов работ	46	90-1
4. Начислен НДС	90-3	68
5. Зачтен НДС с суммы аванса	68	62 «Аванс» (76)
6. Списаны затраты по законченным и принятым этапам работ	90-2	20
7. Определен финансовый результат	90-9 (99)	99 (90-9)
8. Закрыт счет 46 по выполнении всех этапов работ в целом	62	46
9. Зачтен аванс	62 «Аванс»	62
10. Произведена доплата (окончательный расчет)	51	62

18.10. Учет расходов и доходов по договору строительного подряда

Бухгалтерский учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется у подрядчика (субподрядчика) согласно ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», утвержденного приказом Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н, в тех случаях, когда длительность выполнения договора составляет более одного отчетного года или сроки начала и окончания договора приходятся на разные отчетные периоды.

ПБУ 2/2008, кроме договоров строительного подряда, распространяется также на договоры оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования, договоры на выполнение работ по реконструкции, модернизации основных средств и т.п.

Учет доходов, расходов и финансовых результатов ведется отдельно по каждому исполняемому договору. Расходы по договору признаются организацией расходами по обычным видам деятельности.

Расходы по договору подразделяются:

• на прямые (расходы, непосредственно связанные с исполнением договора);

• косвенные (часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящихся на данный договор);

• прочие (расходы, не относящиеся к строительной деятельности, но возмещаемые заказчиком). Прочие расходы могут включать, например, расходы на общее управление организацией, на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

В состав прямых расходов, кроме фактически понесенных по договору строительного подряда, включаются также ожидаемые неизбежные расходы, которые называются предвиденными расходами. Организация может учитывать предвиденные расходы либо по мере их возникновения (устранение недоделок в проектах и строительно-монтажных работах), либо путем формирования резерва на их покрытие (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта).

Учет расходов у подрядчика ведется в соответствии с Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ по дебету счетов 20 «Основное производство» (прямые расходы), 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и др. (косвенные и прочие расходы).

Расходы по договору признаются в том отчетном периоде, в котором они понесены. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются как затраты на производство, а расходы, понесенные в связи с предстоящими работами, — как расходы будущих периодов.

Доходы по договору признаются организацией доходами от обычных видов деятельности (выручкой по договору). Величина выручки по договору определяется исходя

из стоимости работ по определенной в договоре цене и условий ее корректировки. Корректировка выручки возможна в следующих случаях:

1) при возникновении отклонений, связанных, например, с использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов, выполнением работ, не предусмотренных в технической документации;

2) при предъявлении претензий о возмещении затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести, и др.;

3) при получении поощрительных платежей, например за сокращение сроков строительства.

Выручка по договору может признаваться либо «по мере готовности», либо в сумме понесенных расходов.

Выручка и расходы по договору признаются «по мере готовности», если финансовый результат (прибыль или убыток) исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен. Признание «по мере готовности» означает, что выручка и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ на отчетную дату независимо от того, должны ли они предъявляться заказчику к оплате до полного завершения работ. Определение выручки и расходов, а также финансового результата по договору в каждом отчетном периоде производится накопительно с учетом выручки и расходов, признанных в предыдущие отчетные периоды.

В бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ как отдельный актив — «не предъявленная к оплате начисленная выручка». Для этого можно использовать, например, отдельный субсчет к счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»: 46-2 «Не предъявленная к оплате начисленная выручка». При выставлении заказчику промежуточного счета начисленная выручка по предъявленным к оплате работам списывается на дебиторскую задолженность.

Если достоверное определение финансового результата исполнения договора невозможно, но существует вероятность, что расходы, понесенные организацией, будут возмещены, то выручка по договору признается в сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

В табл. 18.6 показаны операции по учету доходов и расходов по договору строительного подряда без учета НДС*.

** Порядок учета НДС при новом порядке признания выручки в настоящее время законодательно не определен.*

Таблица 18.6

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов по договору строительного подряда

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отражены в учете расходы по договору:		
прямые, косвенные, прочие	20, 25, 26	10, 02, 70, 69, 76 и др.
в связи с предстоящими работами	97	10, 02, 70, 69, 76 и др.
2. Отражены в учете предвиденные расходы:		
по мере возникновения в процессе выполнения работ	20	10, 02, 70, 69, 76 и др.
путем образования резерва на их покрытие в будущем	20	96

1	2	3
3. Списаны предвиденные расходы за счет ранее образованного резерва	96	10, 02, 70, 69, 76 и др.
4. По окончании месяца списываются на расходы по договору косвенные, прочие расходы; расходы будущих периодов в части, относящейся к данному периоду	20	25, 26, 97
5. Отражена в учете не предъявленная к оплате начисленная выручка по договору исходя из стоимости выполненных работ по договорной цене	46-2	90
6. Отражена корректировка выручки на сумму претензий к заказчикам, поощрительных платежей и отклонений, приводящих к увеличению выручки*	46-2	90
7. Списаны расходы, приходящиеся на объем выполненных работ	90	20
8. Выставлен счет заказчику на оплату выполненных работ	62	46-2
9. Отражены в учете расходы, связанные с подготовкой и подписанием договора, понесенные до его подписания: при соблюдении условий, предусмотренных п.15 ПБУ 2/08 при несоблюдении вышеуказанных условий	 20 91	 70, 69, 76 и др. 70, 69, 76 и др.
10. Списан ожидаемый убыток (сумма предполагавшихся по договору отклонений, претензий и поощрительных платежей, которые могут быть не получены)	20	46-2
11. Отражены в учете доходы**, не связанные непосредственно с исполнением договора: на сумму выручки НДС на сумму проданных излишних ценностей	 62 91 91	 91 68 07, 10 и др.

18.11. Назначение счета «Продажи» и его структура

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

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

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

* *На сумму отклонений по причине неисполнения работ, предусмотренных в технической документации, делается такая же, но сторнировочная запись.*

** *Если указанные доходы относятся в уменьшение прямых расходов по договору, то на сумму полученных доходов делается дополнительная запись: Д-т сч. 91 К-т сч. 20.*

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

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

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

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

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

Записи по всем открытым субсчетам, кроме 90-9 «Прибыль /убыток от продаж», производятся *накопительно* в течение отчетного года. *Ежемесячно* сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и др. и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

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

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж (географическим рынкам сбыта) и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

В табл. 18.7 показаны операции по выявлению финансового результата.

Таблица 18.7

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

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

18.12. Раскрытие информации о доходах и расходах по обычным видам деятельности в бухгалтерской отчетности

Расходы по обычным видам деятельности включаются в состав отчета о прибылях и убытках только после отражения в этом отчете дохода (выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг), который получен в результате понесенных организацией расходов.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются с подразделением на следующие виды:

• себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;

• коммерческие расходы;

• управленческие расходы.

По статье «Коммерческие расходы» записываются затраты, учитываемые по счету 44 «Расходы на продажу», относящиеся к проданным товарам, продукции, работам, услугам.

По статье «Управленческие расходы» показывают сумму, учитываемую по счету 26 «Общехозяйственные расходы», в случае если в учетной политике организации оговорено, что последние признаются расходами по обычным видам деятельности в полном объеме в данном отчетном периоде. Если учетной политикой организации не предусмотрено списание в дебет счета 90 «Продажи» общехозяйственных расходов, то они отражаются в составе себестоимости, в части, относящейся к проданным товарам, продукции, работам, услугам.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» содержит классификацию затрат и определяет порядок учета затрат на производство — метод полного распределения затрат, согласно которому себестоимость продукции формируется включением в нее как постоянных, так и переменных производственных расходов.

В МСФО определен состав переменных и постоянных затрат, включаемых в производственную себестоимость, порядок распределения косвенных расходов. Так, переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость пропорционально фактическому объему произведенной продукции, а постоянные накладные производственные расходы — пропорционально прогнозному объему производства при работе в нормальных условиях.

В отличие от российского учета управленческие расходы всегда рассматриваются как затраты периода, т.е. относятся на уменьшение прибыли. Также к затратам периода относятся сверхнормативные производственные затраты, расходы на продажу и затраты на хранение, если они не обусловлены технологическим процессом.

Согласно ПБУ 2/08 «Учет договоров строительного подряда» в бухгалтерской отчетности необходимо отражать информацию о способах определения и о сумме выручки, признанной в отчетном периоде по договорам. По каждому не завершенному на отчетную дату договору следует указать на отчетную дату (п. 28):

• общую сумму понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков);

• сумму полученной предварительной оплаты, авансов, задатка;

• сумму за выполненные работы, не предъявленную заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков.

Разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки и величиной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается в бухгалтерском балансе развернуто:

• в качестве актива — не предъявленная к оплате начисленная выручка, если разница положительная;

• в качестве обязательства — задолженность перед заказчиками, если разница отрицательная.

МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда», так же как и ПБУ 2/08, устанавливает порядок отражения доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском учете подрядчиков и субподрядчиков.

Структура расходов на строительство в ПБУ 2/08 и МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда» идентична. Согласно МСФО (IAS) 11 признание доходов и затрат по договору подряда происходит, когда результат подряда может быть надежно оценен (в ПБУ 2/08 это способ «по мере готовности»).

Порядок формирования цены договора предусматривает два вида договоров:

1) договор с фиксированной ценой, предусматривающий фиксированную стоимость контракта, или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, которая может повышаться в связи с ростом затрат;

2) договор «затраты плюс», предусматривающий возмещение подрядчику допустимых затрат, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

В МСФО (IAS) 11 величины признаваемых доходов и расходов определяются в зависимости от степени завершенности работ по договору подряда на отчетную дату (метод «процента завершенности работ»). Степень завершенности работ может устанавливаться различными способами в зависимости от надежности оценки результатов договора. Когда существует вероятность, что расходы превысят общую сумму выручки по договору, то ожидаемые убытки признаются немедленно в качестве расходов отчетного периода.

МСФО (IAS) 11 требует раскрытия в отчетности подрядчика следующей информации:

- выручки, признанной в отчетном периоде;
- метода, используемого для определения выручки;
- метода, используемого для определения степени завершенности работ;
- общей суммы произведенных затрат и признаваемых прибылей;
- суммы полученных авансов и удержаний.

Глава 19.
Учет прочих доходов и расходов

19.1. Назначение счета «Прочие доходы и расходы»

Для учета доходов и расходов, которые в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета относятся к прочим доходам и расходам, используется одноименный *синтетический счет* 91 «Прочие доходы и расходы». К счету 91 могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы» — для учета поступления активов, признаваемых прочими доходами;

91-2 «Прочие расходы» — для учета прочих расходов;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Порядок учета операций по субсчетам счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогичен порядку отражения операций по счету 90 «Продажи». Так, по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» записи производятся *накопительно* в течение отчетного года. *Ежемесячно* сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», тем самым субсчет 91-9 тоже закрывается (см. табл. 19.3).

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов, при этом построение аналитического учета по прочим

доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

19.2. Учет прочих доходов и расходов

К прочим доходам относятся поступления от осуществления хозяйственных операций, которые не являются предметом деятельности организации и, как правило, носят нерегулярный характер, а также поступления непредвиденного характера или непосредственно не связанные с процессом производства и обращения. Соответственно, прочими расходами являются затраты по осуществлению хозяйственных операций, не являющихся предметом деятельности организации, а также затраты непосредственно не связанные с процессом производства и обращения.

Состав прочих доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» представлен в табл. 19.1.

Кроме готовой продукции, товаров, работ, услуг организации могут продавать основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы и прочие активы.

> Величина поступлений от продажи основных средств и иных активов определяется в порядке, аналогичном предусмотренному п. 6 ПБУ 9/99, соответственно величина расходов — согласно п. 6 ПБУ 10/99.

Продажа активов, а также их выбытие по другим основаниям (при списании, ликвидации, безвозмездной передаче и др.) отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы, связанные с выбытием соответствующего объекта, отражаются по дебету счета 91 по субсчету 91-2 «Прочие расходы». По кредиту счета 91 по субсчету 91-1 «Прочие доходы» учитывается сумма выручки от продажи, а также материальные ценности (детали, узлы, металлолом) от выбывающего объекта вследствие его списания, пригодные для использования. Порядок отражения на счетах выбытия оборотных и внеоборотных активов по разным основаниям см. в соответствующих гл. 2, 3, 4, 8.

К санкциям за нарушение договорных обязательств относятся штрафы, пени, неустойки за нарушение договорных обязательств, например, по поставкам продукции, в том числе за несвоевременную поставку, оплату счетов, простой вагонов, судов и др.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организации или организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в *доход* организации, а дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, и другие долги, нереальные для взыскания, включаются в *расходы* организации в суммах, в которых эти задолженности были отражены в бухгалтерском учете, в том отчетном периоде, когда истек срок исковой давности или долги стали нереальными для взыскания.

Суммы дооценки и уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, при этом данные о ценах, действующих на дату принятия к учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Таблица 19.1

Состав прочих доходов и расходов

Прочие доходы	Прочие расходы
1	2
Поступления от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав пользования объектами интеллектуальной собственности, а также поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации Поступления от продажи (выбытия) основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции и 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 Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества) Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров Поступления в возмещение причиненных организации убытков Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности Курсовые разницы Суммы дооценки активов Активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности: стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов Прочие доходы	Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав на интеллектуальную собственность, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции и товаров Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) Оплата услуг кредитных организаций Отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров Возмещение причиненных организацией убытков Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания Курсовые разницы Суммы уценки активов Перечисление средств на цели непроизводственного характера (благотворительность, расходы на спортивные и культурные мероприятия и др.) Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.) Прочие расходы

В табл. 19.2 представлены операции по учету прочих доходов и расходов.

Таблица 19.2

Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Отражены поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности	51, 52, 62	91-1
2. Отражены поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, проценты и иные доходы по ценным бумагам; прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества	76-3	91-1
3. Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций	91-2	02, 10, 70, 69, 26
4. Отражены поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов	50, 51, 62	91-1
5. Оприходованы материалы, запчасти от списания основных средств	10	91-1
6. Списана остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов (при их продаже или выбытии)	91-2	01, 04, 10 и др.
7. Отражены расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов	91-2	23, 70, 69 и др.
8. Учтены проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, в том числе проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации	51, 52, 58, 76	91-1
9. Отражены расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями	91-2	51, 76
10. Начислены проценты, уплачиваемые организацией за предоставленные ей кредиты, займы	91-2	66, 67
11. Произведена корректировка учетной (первоначальной) стоимости ценных бумаг в случае:		
превышения текущей рыночной стоимости над учетной стоимостью	58	91-1
превышения учетной стоимости над текущей рыночной стоимостью	91-2	58

1	2	3
12. Образованы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам	91-2	14, 59, 63
13. Получены, признаны должником или присуждены судом к взысканию штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	51, 76-2	91-1
14. Учтены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные, признанные должником или присужденные судом к взысканию	91-2	51, 76
15. Отражены поступления, связанные с безвозмездным получением активов:	98-2	91-1
по основным средствам и нематериальным активам по мере начисления амортизации		
по иным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу)		
16. Выявлены при инвентаризации неучтенные объекты имущества организации	01, 07, 08, 10, 20, 21, 23, 41, 43, 50, 58	91-1
17. Списана невостребованная кредиторская, депонентская задолженность	60, 62, 76-4	91-1
18. Списаны суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания	91-2	60, 62, 71, 73, 76
19. Отражена прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году:		
по излишне начисленной амортизации, излишне списанным материалам	02, 05, 10	91-1
по неотфактурованным поставкам	60	91-1
20. Отражены убытки прошлых лет, признанные в отчетном году:		
по недоначисленной амортизации	91-2	02, 05
по неотфактурованным поставкам	91-2	60
21. Отражена положительная курсовая разница	50, 52, 58 и др.	91-1
22. Отражена отрицательная курсовая разница	91-2	50, 52, 58 и др.
23. Списаны расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации	91-2	20, 23
24. Учтены расходы, связанные с рассмотрением дел в судах	91-2	76
25. Перечислены средства на спортивные мероприятия, мероприятия культурно-просветительского характера, благотворительную деятельность и пр.	76 91-2	51 76

1	2	3
26. Списаны некомпенсируемые потери от чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности	91-2	01, 04, 07, 08, 10, 20, 21, 23, 41, 43, 50, 58 и др.
27. Списаны затраты по ликвидации чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности	91-2	02, 10, 23, 70, 69, 71, 76 и др.

В табл. 19.3 представлены операции по закрытию счета 91.

Таблица 19.3

Корреспонденция счетов по выявлению прибыли (убытков) от прочих доходов и расходов и закрытию счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	91-9	99
2. Отнесена ежемесячно сумма убытков от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	91-9
3. Закрыты субсчета по учету прочих доходов и расходов заключительными проводками в конце отчетного года: списаны обороты по учету прочих доходов списаны обороты по учету прочих расходов	 91-1 91-9	 91-9 91-2

Глава 20.
Учет прибылей и убытков

20.1. Назначение и структура счета «Прибыли и убытки»

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, «бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основе бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса».

Синтетический счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Он складывается из следующих показателей:

• финансового результата от обычных видов деятельности в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

• финансового результата от других операций в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

• начисленного условного дохода (расхода) по налогу на прибыль, постоянных налоговых активов и обязательств, а также сумм причитающихся налоговых санкций в

корреспонденции со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода как самостоятельный показатель не отражается, а является составной частью показателя «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», рассчитанного за весь период деятельности организации.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

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

20.2. Учет отложенных расчетов по налогу на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

Порядок учета расчетов по налогу на прибыль регламентируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденным приказом Минфина России 19 ноября 2002 г. № 114н.

В соответствии с п. 20 ПБУ 18/02 по окончании отчетного (налогового) периода следует рассчитать сумму условного расхода (УР) или условного дохода (УД) по следующим формулам:

$$УР = С \times БП, \quad (20.1)$$

$$УД = С \times БУ, \quad (20.2)$$

где С — ставка налога на прибыль;

БП — бухгалтерская прибыль до налогообложения;

БУ — бухгалтерский убыток до налогообложения.

Если бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль одинаковы, то сумма условного расхода соответствует сумме текущего налога на прибыль. К сожалению, бухгалтерская прибыль и налогооблагаемая прибыль практически никогда не совпадают из-за различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Кроме того, некоторые доходы и расходы учитываются при расчете бухгалтерской прибыли, но не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли; некоторые расходы уменьшают бухгалтерскую прибыль на одну сумму, а налогооблагаемую — на другую сумму и т.д.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью обусловлена наличием постоянных разниц (ПР) и временных разниц (ВР).

Постоянные разницы

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

• формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

• учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут быть положительными и отрицательными.

Отрицательные постоянные разницы уменьшают бухгалтерскую прибыль. Случаи возникновения отрицательных постоянных разниц перечислены в п. 4 ПБУ 18/02. Например, разница между фактическими нормируемыми расходами и их нормативом, если фактические расходы больше норматива; расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества и др.

Отрицательные постоянные разницы (ОПР) приводят к образованию постоянных налоговых обязательств (ПНО). ПНО — сумма, на которую увеличивается налог в отчетном периоде:

$$ПНО = С \times ОПР. \quad (20.3)$$

Положительные постоянные разницы увеличивают бухгалтерскую прибыль. Примером положительных постоянных разниц является положительная разница при переоценке финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость; безвозмездно полученное имущество, стоимость которого не облагается налогом в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, и др.

Положительные постоянные разницы (ППР) приводят к образованию постоянных налоговых активов (ПНА). ПНА — сумма, на которую уменьшается налог в отчетном периоде:

$$ПНА = С \times ППР. \quad (20.4)$$

Временные разницы

Временные разницы — это доходы и расходы, которые влияют на балансовую прибыль в одном отчетном периоде, а на налогооблагаемую прибыль — в других отчетных периодах. Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль (ОНП). Отложенный налог на прибыль увеличивает или уменьшает сумму налога в последующих периодах:

$$ОНП = С \times ВР. \quad (20.5)$$

Временные разницы подразделяются на:

а) вычитаемые временные разницы (ВВР);

б) налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы — это:

а) расходы, которые уменьшают бухгалтерскую прибыль в данном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в последующих отчетных периодах;

б) доходы, которые увеличивают налогооблагаемую прибыль в данном отчетном периоде, а бухгалтерскую прибыль — в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы возникают в двух случаях:

1) *расходы* в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете;

2) *доходы* в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете.

Случаи возникновения вычитаемых временных разниц перечислены в п. 11 ПБУ 18/02. Например:

а) по расходам — убыток от продажи основных средств, убыток от хозяйственной деятельности, перенесенный на будущее;

б) по доходам — доходы от безвозмездного получения имущества (если они облагаются налогом).

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА). ОНА — та часть прибыли, на которую уменьшится налог в последующих периодах:

$$ОНА = С \times ВВР. \quad (20.6)$$

Налогооблагаемые временные разницы — это:

а) расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль в данном отчетном периоде, а бухгалтерскую прибыль — в последующих отчетных периодах;

б) доходы, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль в данном отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают в двух случаях:

1) *расходы* в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете;

2) *доходы* в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете.

Случаи возникновения налогооблагаемых временных разниц перечислены в п. 12 ПБУ 18/02. Например:

а) по расходам — начисление амортизации для целей бухгалтерского учета линейным способом, а для целей налогообложения нелинейным методом;

б) по доходам — выручка от продажи ценностей, если для целей налогообложения применяется кассовый метод (при этом ценности оплачены после их отгрузки).

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО). ОНО — та часть отложенного налога на прибыль, на которую увеличится налог в последующих периодах:

$$ОНО = С \times НВР. \qquad (20.7)$$

При наступлении того периода, к которому относятся выявленные ранее ВВР и НВР, они списываются с одновременным списанием относящихся к ним ОНА и ОНО.

Информация о постоянных и временных разницах формируется на основании первичных документов либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно.

Постоянные разницы лучше всего отражать на субсчетах (или аналитических счетах) тех счетов, на которых учитываются соответствующие доходы и расходы (20, 25, 26, 44, 90, 91 и др.).

ОПР и ППР и соответствующие им ПНО и ПНА, отраженные в учете отчетного периода, в дальнейшем учете не нуждаются, поскольку в последующих периодах они не будут влиять на сумму налога.

ВВР и НВР, а также соответствующие им ОНА и ОНО, отраженные в учете отчетного периода, подлежат дальнейшему учету, так как в последующих периодах они влияют на сумму налога. Наиболее простым вариантом учета временных разниц является применение счетов-экранов по принципам забалансового учета (без использования двойной записи).

Для учета ОНА и ОНО используются счета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства». ***Аналитический учет*** к этим счетам следует вести по видам отложенных налоговых активов и обязательств.

Иногда выбывает актив или погашается обязательство, по которым ранее были начислены отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства. Например, выбывает основное средство, амортизация по которому для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения начислялась разными способами. В таких случаях отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства списываются с баланса на счет 99 в сумме, на которую не будет уменьшен (или увеличен) налог в последующих отчетных периодах.

В п. 21 ПБУ 18/02 сказано, как можно рассчитать сумму текущего налога на прибыль исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

В п. 22 ПБУ 18/02 указаны два способа определения текущего налога на прибыль:

• на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 и 21 Положения;

• на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

И в том и другом случае величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

В табл. 20.1 показаны операции по учету прибылей и убытков.

Таблица 20.1

Корреспонденция счетов по учету прибылей и убытков

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	90-9	99
2. Отнесена ежемесячно сумма убытков от продаж, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	90-9
3. Отнесена ежемесячно сумма прибыли от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	91-9	99
4. Отнесена ежемесячно сумма убытков от прочих доходов и расходов, выявленная на конец отчетного месяца, на счет прибылей и убытков	99	91-9
5. Начислено постоянное налоговое обязательство	99	68
6. Начислен постоянный налоговый актив	68	99
7. Начислен условный расход по налогу на прибыль	99	68
8. Начислен условный доход по налогу на прибыль	68	99
9. Начислены налоговые санкции за нарушение действующего законодательства	99	68, 69
10. Списывается с баланса отложенный налоговый актив	99	09
11. Списывается с баланса отложенное налоговое обязательство	77	99
12. Закрывается счет «Прибыли и убытки» заключительными проводками в конце отчетного года на сумму:		
чистой прибыли	99	84
убытка	84	99

Особенность раскрытия информации о налогах на прибыль согласно МСФО

В отличие от ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» рассматривает налоги, рассчитываемые на основе прибыли, которые установлены не только национальным законодательством, но и законодательством иностранных государств, включая налоги, взимаемые у источника выплаты, уплачиваемые дочерними, ассоциированными и совместными компаниями при распределении прибыли в пользу организации, составляющей отчетность.

Показатель бухгалтерской прибыли (убытка) отражается в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой.

Понятие и расчет текущего налога на прибыль фактически совпадает с РПБУ.

Согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» активы и обязательства по налогам показываются в балансе отдельно от других активов и пассивов, а отложенные налоги — отдельно от текущих, что совпадает с подходом, представленным в ПБУ 18/02.

В соответствии с МСФО (IAS) 12 организация должна раскрыть следующую информацию:

• общую сумму текущего и отложенного налога;

• зависимость между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью;

• изменение ставок налога на прибыль;

• сумму временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и зависимые общества, если в отношении их не были признаны отложенные налоговые обязательства;

• прибыль (убыток) по прекращаемой деятельности.

Глава 21.
Условные факты хозяйственной деятельности и объекты забалансового учета

21.1. Условные факты хозяйственной деятельности

Общие положения

Приказом Министерства финансов РФ от 28 ноября 2001 г. № 96н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01). Этот документ устанавливает порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности (УФХД) и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных). ПБУ 8/01 может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением тех, которые являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг.

ПБУ 8/01 разработано на основе МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Определение УФХД

Определение УФХД дано в п. 3 ПБУ 8/01: «Условным фактом хозяйственной деятельности (далее — условный факт) является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий».

В этом же пункте ПБУ 8/01 приведен примерный перечень УФХД (например, не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды).

Вышеуказанный перечень УФХД является открытым, т.е. кроме перечисленных могут быть и другие факты хозяйственной деятельности, которые могут признаться условными.

Последствиями УФХД могут быть условные обязательства или условные активы. Под *условным обязательством* понимается последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации. Под *условным активом* понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.

Примерный подход к оценке вероятности последствий УФХД приведен в приложении к ПБУ 8/01. В этом приложении указаны четыре степени вероятности наступления будущего события (очень высокая, высокая, средняя и малая) и количественная оценка каждой степени вероятности (соответственно 95–100%, 50–95%, 5–50%, 0–5%). Исходя из этого следует, что ПБУ 8/01 распространяется только на те УФХД, по которым вероятность уменьшения или увеличения экономических выгод составляет более 50%.

Существенные УФХД и оценка их последствий

Если в организации имеются УФХД, необходимо определить, являются ли они существенными, так как в бухгалтерской отчетности подлежат отражению последствия только существенных УФХД (независимо от того, являются ли они благоприятными или

неблагоприятными для организации). УФХД признаются существенными, если без знания о них невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Существенность УФХД определяется организацией самостоятельно, исходя из требований положений нормативных актов по бухгалтерскому учету. Последствия существенных обязательств оценивают в денежном выражении. Условные активы такой оценке не подлежат. Для вышеуказанной оценки организация составляет соответствующий расчет, который должен основываться на информации, доступной организации по состоянию на отчетную дату. При оценке последствий УФХД принимаются во внимание существующая практика в отношении аналогичных фактов, заключения независимых экспертов и др.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета. При оценке последствий УФХД и отражении соответствующей информации в бухгалтерской отчетности организация должна исходить из требования осмотрительности, т.е. проявлять большую готовность к признанию возможных расходов и убытков, чем возможных доходов и активов. Методика и примеры оценки последствий УФХД приведены в ПБУ 8/01.

В п. 17 ПБУ 8/01 сказано, что могут быть разные способы оценки величины условного обязательства (путем выбора из некоторого набора значений, из интервала значений или из определенного набора интервалов значений), дана их характеристика и приведены примеры применения.

В соответствии с п. 18 ПБУ 8/01 при оценке величины условного обязательства организация может принять в расчет сумму встречного требования или сумму требования к третьим лицам только в тех случаях, когда право требования возникает непосредственно как результат условного факта, породившего данное условное обязательство, а вероятность удовлетворения требования очень высокая или высокая. Здесь же приведены примеры такой оценки.

Создание и использование резервов по условным обязательствам

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности согласно п. 6 ПБУ 8/01 условные обязательства подразделяются на две группы:

1) обязательства, существующие на отчетную дату, в связи с которыми в бухгалтерском учете создаются резервы;

2) возможные обязательства.

Резервы по обязательствам первой группы создаются при одновременном исполнении двух условий:

а) существует очень высокая или высокая вероятность, что в будущем произойдет уменьшение экономических выгод, т.е. у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства в силу требований договора или действующего законодательства либо сложившейся практики деятельности организации;

б) величина обязательства, порождаемого УФХД, может быть достаточно обоснованно оценена.

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, резерв не создается, а информация об условном обязательстве раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Создание резерва признается в бухгалтерском учете как расход по обычным видам деятельности или прочий расход.

Если организация предполагает существенное изменение покупательной способности валюты РФ в будущие отчетные периоды, величина резерва подлежит дисконтированию. Ставка (ставки) и способы дисконтирования определяются организацией с учетом существующих условий на финансовом рынке, рисков, связанных с предполагаемыми последствиями условного факта и др. Изменение величины резерва в результате дисконтирования на последующие отчетные даты признается прочим расходом организации.

В пункте 15 ПБУ 8/01 приведены формулы определения коэффициента дисконтирования и расчета величины резерва с учетом дисконтирования.

УФХД в будущем могут наступить или не наступить. При их наступлении необходимо в учете отразить использование резерва, созданного для погашения обязательства. Поскольку величина резерва определялась расчетным путем, то она может оказаться больше или меньше фактической суммы обязательства (их совпадение возможно только теоретически).

В течение отчетного года при фактическом наступлении фактов хозяйственной деятельности, ранее признанных условными, последствия которых были учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете организации отражается сумма расходов организации, связанных с выполнением организацией признанных обязательств, или кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом учета резерва. В случае недостаточности резерва неперекрытые резервом расходы отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается прочим доходом организации.

В конце отчетного года должна быть проведена инвентаризация резерва с целью проверки правильности его расчета и обоснованности создания. По результатам этой инвентаризации могут быть следующие действия:

1) сумма резерва остается без изменений (если нет необходимости в корректировке резерва);

2) сумма резерва может быть увеличена или уменьшена (при получении дополнительной существенной информации, позволяющей сделать уточнение расчета суммы резерва);

3) резерв списан полностью на прочие доходы организации (если резерв не был использован на цели, предусмотренные его созданием).

Примером вышеуказанного резерва может являться резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (разд. 17.3).

Отражение последствий УФХД в бухгалтерской отчетности

Последствия существенных УФХД подлежат отражению в бухгалтерской отчетности путем признания или раскрытия.

Отражение последствий УФХД путем признания заключается в записи их на счетах бухгалтерского учета оборотами отчетного года (до утверждения годовой отчетности). Таким образом отражаются в отчетности условные обязательства.

Кроме того, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности по каждому условному обязательству кратко дается:

а) характеристика обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

б) характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Для каждого резерва, образованного в связи с последствиями УФХД, указывается сумма резерва:

а) на начало и конец отчетного периода;

б) списанная в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства, ранее признанного условным;

в) неиспользованная (излишне начисленная), отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы;

г) примененная ставка (ставки), способы дисконтирования и их обоснование.

Информация об УФХД и резервах, образованных в связи с последствиями УФХД, может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными УФХД (например, в связи с выданными гарантийными обязательствами, судебными разбирательствами и т.п.).

Информация об УФХД, подлежащая отражению в бухгалтерской отчетности путем раскрытия, сообщается только в пояснительной записке. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете не делаются. Путем раскрытия в бухгалтерской отчетности отражаются условные активы в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность их получения.

В пояснительной записке нужно дать краткое описание УФХД и оценку их последствий в денежном выражении. Если эта оценка невозможна, то организация должна указать на это. В дальнейшем при фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерском учете делаются обычные записи.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательств, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрывается в пояснительной записке независимо от степени вероятности возникновения таких УФХД.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях УФХД в объеме, предусмотренном ПБУ 8/01, наносит или может нанести ущерб организации, она может указать в пояснительной записке лишь общий характер УФХД и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

Особенности раскрытия информации о резервах, условных обязательствах и активах согласно МСФО

Порядок учета резервов, условных обязательств и условных активов регулируется МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Понятие «условный факт хозяйственной деятельности» в МСФО (IAS) 37 не используется (в отличие от ПБУ 8/01), а дается определение условных обязательств, резервов и условных активов.

Условным обязательством является:

• возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем компании;

• текущее обязательство, которое не признается, так как маловероятно, что в результате его урегулирования произойдет выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, или величина обязательства не может быть оценена с достаточной надежностью.

Условные обязательства в учете и финансовой отчетности не признаются, а раскрываются в примечаниях к отчетности, за исключением случаев, когда вероятность выбытия ресурсов невелика. По каждому классу условных обязательств приводится краткое описание характера условного обязательства и, если это целесообразно, дополнительная информация (например, оценка его финансового воздействия и др.).

Согласно МСФО резервы являются частными видами обязательств, неопределенными по величине или с неопределенным сроком исполнения. В терминах ПБУ 8/01 резервы являются условными обязательствами.

Создание резерва необходимо в следующих случаях:

• компания имеет текущее обязательство по передаче экономических выгод в результате прошлого события;

• существует вероятность, что выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства;

• может быть сделана надежная оценка суммы такого обязательства.

Текущее обязательство возникает из обязывающего события, которое принимает форму юридического (вытекающего из закона, договора) или традиционного (вытекающего из практики) обязательства. В результате обязывающего события у компании нет реальной альтернативы исполнения данного обязательства. В противном случае у компании

отсутствует текущее обязательство, резерв не создается и необходимо раскрыть условное обязательство, если выбытие ресурсов маловероятно.

Резервы не создаются под будущие события, для будущих операционных убытков.

Резерв признается в сумме, которая представляет наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату. Сумма резерва дисконтируется с учетом влияния временной ценности будущих денежных потоков, если данное влияние существенно.

Если затраты, необходимые для погашения обязательств, будут полностью или частично погашены третьей стороной, то компания признает возмещение, которое рассматривается как отдельный актив. В отчете о прибылях и убытках сумма резерва может отражаться за вычетом суммы признанного возмещения.

Резерв используется только на погашение тех затрат, для покрытия которых он предназначался.

Для каждого класса резервов подлежит раскрытию следующая информация за отчетный период:

• балансовая стоимость резерва на начало и конец периода;

• суммы дополнительных резервов, включая увеличение ранее созданных резервов;

• использованные суммы;

• неиспользованные суммы (суммы возврата);

• увеличение дисконтированных сумм, обусловленное течением времени и влиянием изменений ставки дисконтирования;

• краткая характеристика о характере обязательства и сроках выбытия экономических выгод, а также характере неопределенности суммы или времени такого выбытия;

• сумма ожидаемых возмещений с информацией о сумме любого признанного соответствующего актива.

Условным активом является возможный актив, который возникает из прошлых событий и существование которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем компании.

Условный актив не признается в финансовой отчетности, а раскрывается в примечаниях к отчетности, когда поступление экономических выгод становится вероятным. Для каждого класса условных активов подлежит раскрытию краткое описание характера актива и оценка возможного финансового результата.

21.2. Объекты забалансового учета

Забалансовые счета получили свое название потому, что на них отражается информация, не влияющая на состояние баланса предприятия.

В Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета забалансовые счета разделены на три группы.

1. Для учета наличия и движения ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении предприятия, но не являющихся его собственностью (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, принятых в переработку и на комиссию и т.п.).

2. Для учета условных прав и обязательств (обеспечения обязательств и платежей полученных и выданных и т.п.).

3. Для контроля за отдельными хозяйственными операциями (наличием и движением бланков строгой отчетности, основных средств, сданных в аренду, списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов и т.п.).

Особенностью забалансовых счетов является то, что учет операций на них ведется по простой системе счетоводства (без двойной записи), т.е. при возникновении объекта учета его стоимость записывается на дебет счета, а при выбытии объекта учета — на кредит счета. Иначе говоря, забалансовые счета не корреспондируют между собой и с балансовыми счетами.

Подробную характеристику забалансовых счетов (с 001 по 011), указанных в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, см. в инструкции к этому плану счетов.

В дополнение к этой характеристике следует добавить следующее:

1) счет 004 «Товары, принятые на комиссию» можно использовать не только комиссионерам, работающим по договорам комиссии, но и агентам, работающим по агентским договорам;

2) в характеристике счета 010 «Износ основных средств» сказано, что начисление износа по основным средствам некоммерческих организаций производится только в конце года. Однако для целей обложения налогом на имущество согласно письму Минфина России от 18 апреля 2005 г. № 03-06-01-04/204 вышеуказанный износ может начисляться ежемесячно;

3) перечень забалансовых счетов в плане счетов бухгалтерского учета по мере необходимости может организациями расширяться. Так, из содержания справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, после итога образца бухгалтерского баланса, утвержденного приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, следует, что предусматривается использование забалансового счета «Нематериальные активы, полученные в пользование», которого нет в плане счетов бухгалтерского учета. Необходимость применения этого счета предусмотрена п. 39 ПБУ 14/2007;

4) по нашему мнению, целесообразно ввести в рабочие планы счетов бухгалтерского учета забалансовые счета основных средств, полученных в безвозмездное пользование, условных активов, отражаемых в бухгалтерской отчетности путем раскрытия согласно ПБУ 8/01, вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц, о которых говорится в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», и др.

Глава 22.
Информация по сегментами прочая отчетная информация

22.1. Информация по сегментам

Общие положения

Пользователям бухгалтерской отчетности в ряде случаев трудно оценить деятельность организации на основе бухгалтерской отчетности без ее специальной подготовки, им нужна не только обобщенная, но и более детализированная информация. Исходя из этого, приказом от 27 января 2000 г. № 11н Министерство финансов РФ утвердило Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000).

Оно устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных). ПБУ 12/2000 также применяется при составлении сводной бухгалтерской отчетности организациями в случае наличия у них дочерних и зависимых обществ и объединениями юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, если учредительными документами этих объединений предусмотрено составление сводной отчетности.

В ПБУ 12/2000 под *сегментом* понимается часть деятельности организации в определенном разрезе (по видам продукции, географическим регионам и т.п.). Исходя из этого сегменты подразделяются на два вида: операционные и географические.

Операционный сегмент — часть деятельности организации по производству определенного товара (выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги) или однородных групп товаров (работ, услуг), которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам (работам, услугам) или однородным группам товаров (работ, услуг).

Пример 1.

Организация выпускает несколько видов продукции. Рентабельность продаж одной из них существенно ниже (выше) других. Более детальную информацию по этой продукции целесообразно выделить в отдельный операционный сегмент.

Если организация производит много видов товаров (выполняет многие виды работ, оказывает много видов услуг), то информацию можно раскрывать по однородным группам товаров (работ, услуг). В п. 7 ПБУ 12/2000 перечислены факторы, которые учитываются при объединении отдельных видов товаров (работ, услуг) в однородную группу. При этом должно быть сходство по всем или большинству из этих факторов (назначение товаров, процесс их производства, покупатели, методы продажи и др.).

Географический сегмент — часть деятельности организации по производству товаров (выполнению работ, оказанию услуг) в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.

Пример 2.

Организация осуществляет деятельность в различных регионах, при этом рентабельность продаж по некоторым из них существенно ниже (выше) среднего уровня рентабельности. Информацию по деятельности в этих регионах целесообразно выделить отдельно.

В п. 8 ПБУ 12/2000 перечислены факторы, которые следует учитывать при выделении информации по географическим сегментам (сходство условий деятельности, наличие устойчивых связей, общность правил валютного контроля, риска и др.).

Формирование информации по географическому сегменту может осуществляться:

а) по определенному государству (нескольким государствам);

б) по определенному региону (регионам РФ).

Кроме того, информация по географическим сегментам может выделяться:

а) по местам расположения активов организации;

б) по местам расположения рынков сбыта (покупателей товаров, работ, услуг).

Исходя из вышесказанного *отчетным сегментом* (операционным и (или) географическим) называется сегмент, информация по которому подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности.

В п. 9 ПБУ 12/2000 указаны принципы выделения информации по отчетным сегментам.

Сегмент (операционный или географический) считается отчетным, если:

а) значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям;

б) выполняется одно из следующих условий (правило 10%):

• выручка сегмента составляет не менее 10% выручки всех сегментов;

• финансовый результат сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);

• активы сегмента составляют не менее 10% активов всех сегментов.

В ПБУ 12/2000 четко не сказано, что понимается под значительной величиной выручки, поэтому организация должна в учетной политике определить данный критерий. По нашему мнению, это можно трактовать как более 50%.

Порядок выделения информации по отчетным сегментам

Перечень отчетных сегментов устанавливается организацией самостоятельно. При этом принимаются во внимание риски (общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические), которым может быть подвержена деятельность организации.

Вместе с тем оценка этих рисков не предполагает точное количественное их измерение и выражение.

В п.10 ПБУ 12/2000 сказано, что на отчетные сегменты должно приходиться не менее 75% выручки организации. Если на отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, приходится менее 75% выручки, то должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты, независимо от того, удовлетворяют ли они принципам, предусмотренным п. 9 ПБУ 12/2000.

В п. 11 ПБУ 12/2000 говорится, что должна быть обеспечена последовательность в выделении отчетных сегментов, т.е. отчетный сегмент, выделенный в предшествующем периоде, должен выделяться и в отчетном периоде, независимо от того, удовлетворяет ли он условиям, предусмотренным п.9 ПБУ 12/2000.

Порядок формирования показателей, раскрываемых в информации по отчетному сегменту

В п. 12 ПБУ 12/2000 говорится об особенностях формирования некоторых показателей первичной информации по отчетным сегментам, перечисленных в п. 21 (выручки, расходов, финансовых результатов, обязательств). В частности, выручкой (доходом) отчетного сегмента не являются, например, чрезвычайные доходы; в расходы не включаются налог на прибыль, общехозяйственные и чрезвычайные расходы; в обязательства не включается задолженность по налогу на прибыль и т.д.

Данный перечень доходов, расходов и обязательств является закрытым, т.е. то, что перечислено в нем, относится к отчетному сегменту, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности.

В п. 13 ПБУ 12/2000 приведены принципы определения по отчетным сегментам некоторых показателей первичной информации (доходов, расходов, активов и обязательств). В частности, говорится о том, что при определении этих показателей в расчет принимаются в первую очередь те данные, которые непосредственно относятся к данному отчетному сегменту. Кроме того, в ряде случаев данные, относящиеся к нескольким отчетным сегментам, могут распределяться между ними разными способами. Например, общепроизводственные расходы могут распределяться между видами продукции пропорционально выручке, прямым затратам, заработной плате производственных рабочих и т.п. Организация должна последовательно применять избранные способы распределения показателей между отчетными сегментами.

Бухгалтерский учет показателей, относящихся к отчетным сегментам, осуществляется на соответствующих счетах по учету выручки, доходов, расходов, активов, обязательств и т.п. К этим синтетическим счетам открываются аналитические счета в разрезе отчетных сегментов.

Информация по отчетным сегментам должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой организации. Изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей информации по отчетным сегментам (перечень отчетных сегментов, способы распределения между ними доходов и расходов и т.п.), а также причины этих изменений и оценка последствий их в денежном выражении подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

При изменении учетной политики информация по отчетным сегментам за предыдущие отчетные периоды должна быть приведена в соответствие с учетной политикой отчетного года.

Способ представления и состав информации по отчетным сегментам

Раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей. При этом информация может быть:

а) первичная (более важная для пользователей);

б) вторичная (менее важная).

В пп.17–20 ПБУ 12/2000 раскрываются принципы деления информации на первичную и вторичную. Если риски и прибыли определяются, главным образом, различиями в производимых товарах (работах, услугах), то первичной признается информация по операционным сегментам, а вторичной — по географическим. Например, если больший разброс в уровнях рентабельности продаж (в сравнении с общим уровнем в целом по организации) наблюдается по видам продукции, чем по географическим регионам. Таким образом, если первичной признается информация по операционным сегментам, то вторичной — по географическим, и наоборот.

В п. 21 ПБУ 12/2000 дан перечень показателей первичной информации по отчетным сегментам (операционным или географическим): выручка, финансовый результат, величина активов, обязательств и др.

Перечень показателей вторичной информации дан по географическим сегментам (п. 22) и операционным сегментам (п. 23).

В п. 21 перечислены основные показатели первичной информации по любому отчетному сегменту (операционному или географическому). Вместе с тем в пп. 23.1 и 23.2 дан дополнительный перечень показателей первичной информации по географическим регионам, выделенным исходя из мест расположения:

а) активов, отличных от места расположения рынков сбыта;

б) рынков сбыта, отличных от мест расположения активов.

Показатели по отчетным сегментам отражаются в соответствующих таблицах в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Особенности раскрытия информации по отчетным сегментам согласно МСФО

Порядок составления отчетности по сегментам с 1.01.2009 г. регулируется МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты», ранее действовавшее МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» отменено. Сферой применения МСФО (IFRS) 8, как и ранее МСФО (IAS) 14, являются компании, чьи ценные бумаги котируются на бирже, и компании, готовящиеся к выпуску ценных бумаг на открытый рынок.

МСФО (IFRS) 8 рассматривает операционную деятельность компании с позиции руководства, и информация по сегментам предоставляется на основании внутренних отчетов.

Под операционным сегментом понимается компонент компании:

а) осуществляющий хозяйственную деятельность, которая позволяет получить выручку и предусматривает несение расходов, включая выручку и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами одной и той же компании;

б) результаты деятельности которого регулярно анализируются лицом компании (ответственным лицом) с целью принятия решения о выделении сегменту ресурсов и оценки эффективности его деятельности;

в) по которому имеется отдельная финансовая информация.

Компания должна представлять отдельно информацию по каждому операционному сегменту, который был выделен или сформирован в результате объединения двух или более

сегментов и для которого выполняется правило 10%-го порога выручки, или прибыли (убытка), или активов.

МСФО (IFRS) 8 не требует выделения двух категорий сегментов: один – на основе связанной продукции и услуг, другой – по географическим регионам. Согласно МСФО (IFRS) 8 под понятие операционного сегмента попадает компонент компании, который продает в основном или исключительно другим операционным сегментам компании.

По каждому периоду, за который представляется отчет о прибылях и убытках, компания должна раскрывать следующую информацию:

• факторы, используемые для выделения отчетных сегментов компании, включая организационную структуру;

• виды продукции и услуг, от продажи которых каждый отчетный сегмент получает свою выручку;

• информацию о прибыли и убытке отчетного сегмента;

• активы сегмента;

• обязательства сегмента.

22.2. События после отчетной даты

Общие положения

До 1999 г. в бухгалтерской отчетности организации отражались только события, имевшие место в отчетном году. Однако период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности включает в себя несколько месяцев, в течение которых могут быть события, без знания о которых информация, включенная в бухгалтерскую отчетность, может потерять свою актуальность, а пользователи бухгалтерской отчетности не будут иметь возможность сделать правильные выводы о финансовом положении организации, ее финансовых результатах, активах и обязательствах.

Например, активы организации на отчетную дату составляют 150 млн руб. В феврале года, следующего за отчетным, в результате пожара погибло имущество на 100 млн руб. Без знания об этом событии пользователи бухгалтерской отчетности не будут иметь достоверного представления об активах организации, ее финансовых результатах и т.п.

Исходя из вышеизложенного Министерством финансов РФ приказом от 25 ноября 1998 г. № 56н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), которое устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности организаций событий после отчетной даты (СПОД).

ПБУ 7/98 применяется коммерческими организациями (кроме кредитных), в том числе субъектами малого предпринимательства.

Определение СПОД

Определение СПОД дано в п. 3 ПБУ 7/98: «Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год». Таким событием признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

Если в период между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой ее утверждения произошли (выявлены) события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то организация информирует об этом лиц, которым была предоставлена данная бухгалтерская отчетность.

Примерный перечень СПОД приведен в приложении к ПБУ 7/98. В этом приложении все СПОД разделены на две группы:

1) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет* свою деятельность.

Примером СПОД первой группы является объявление дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства.

Примером СПОД второй группы являются пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации.

Перечень СПОД, приведенный в приложении к ПБУ 7/98, является закрытым, т.е. не может быть иных фактов хозяйственной деятельности, которые признаются событиями после отчетной даты.

Существенные СПОД и оценка их последствий

Если в организации имеются СПОД, необходимо определить, являются ли они существенными, поскольку в бухгалтерской отчетности подлежат отражению только существенные СПОД, независимо от положительного или отрицательного их характера для организации.

СПОД признаются существенными, если без знания о них пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации. Существенность СПОД определяется организацией самостоятельно, исходя из требований положений нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Последствия каждого существенного СПОД оценивают в денежном выражении. Для оценки организация составляет соответствующий расчет, который должен основываться на информации, доступной организации по состоянию на отчетную дату.

При оценке последствий СПОД принимаются во внимание существующая практика в отношении аналогичных событий, заключения независимых экспертов и др.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета. При оценке последствий СПОД организация должна исходить из требования осмотрительности, т.е. проявлять большую готовность к признанию возможных расходов и убытков, чем возможных доходов и активов.

Отражение последствий СПОД в бухгалтерской отчетности

Последствия существенных СПОД подлежат отражению в бухгалтерской отчетности:

а) путем признания;

б) путем раскрытия.

Отражение последствий СПОД путем признания заключается в записи их на счетах бухгалтерского учета оборотами отчетного года (до утверждения годовой отчетности).

Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности налоговых последствий таких записей устанавливается отдельным Положением по бухгалтерскому учету — ПБУ 18/02.

Путем признания в бухгалтерской отчетности отражаются СПОД *первой группы*. В дальнейшем при наступлении СПОД в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода и одновременно в учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

---

* *В опубликованном тексте ПБУ 7/98, видимо, допущена опечатка: вместо слова «ведет» напечатано «вела», что противоречит смыслу предложения.*

Информация о СПОД, подлежащая в бухгалтерской отчетности раскрытию, сообщается только в пояснительной записке. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском учете не делаются.

В таком же порядке отражаются в бухгалтерской отчетности годовые дивиденды, рекомендованные или объявленные по результатам работы организации за отчетный год.

Путем раскрытия в бухгалтерской отчетности отражаются СПОД *второй группы*. В пояснительной записке нужно дать краткое описание СПОД и оценку их последствий в денежном выражении. Если эта оценка невозможна, то организация должна указать на это.

В дальнейшем при наступлении СПОД в периоде, следующем за отчетным, в бухгалтерском учете делаются обычные записи.

Пример отражения в бухгалтерской отчетности СПОД первой группы приведен в п. 9, а СПОД второй группы — в п. 10 ПБУ 7/98.

Особенности раскрытия информации по отчетным сегментам согласно МСФО

Порядок раскрытия информации о событиях после отчетной даты регулируется МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты».

В соответствии с МСФО (IAS) 10 все СПОД подразделяются на две группы:

• корректирующие СПОД. Это события, которые подтверждают существующие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых компания вела свою деятельность. Они требуют корректировки активов и обязательств, капитала, доходов и расходов, представленных в бухгалтерской отчетности, с учетом СПОД;

• некорректирующие СПОД. Это события, которые указывают на возникновение после отчетной даты новых хозяйственных условий, в которых компания ведет свою деятельность. Они не требуют корректировки активов и обязательств. Если некорректирующие СПОД настолько существенны, что без их знания пользователи могут неверно истолковать финансовую отчетность, то последствия таких событий необходимо раскрыть в пояснениях к финансовой отчетности. Информация о несущественных некорректирующих СПОД в отчетности не раскрывается.

Объявление дивидендов по окончании финансового года относится к некорректирующим СПОД, т.е. не отражается в составе обязательств компании на отчетную дату. Вместе с тем согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» информация о размере дивидендов должна быть раскрыта в пояснениях к финансовой отчетности.

В целом трактовка СПОД и требования к раскрытию информации о данных событиях в российских и международных стандартах аналогичны.

22.3. Информация о связанных сторонах

Общие положения

Минфин России приказом от 29.04.2008 г. № 48н утвердил Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008).

Оно должно использоваться коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2008 г. ПБУ 11/2008 может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением тех, которые публикуют свою бухгалтерскую отчетность согласно законодательству РФ, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Данный нормативный документ устанавливает порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о связанных сторонах. Он не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой организацией для внутренних целей; отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения; отчетной информации, предоставляемой

кредитной организации в соответствии с ее требованиями; отчетной информации, представляемой для иных специальных целей.

Понятие «связанных сторон»

Связанные стороны — это юридические и/или физические лица, способные оказывать влияние на деятельность данной организации или на деятельность которых эта организация способна влиять.

Ими могут являться:

а) аффилированные лица по законодательству РФ;

б) контрагенты по совместной деятельности;

в) негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников данной организации или иной организации, являющейся связанной стороной данной организации.

В бухгалтерской отчетности организаций раскрывается информация о связанных сторонах, которые:

1) контролируют данную организацию или оказывают на нее значительное влияние;

2) находятся под контролем или значительным влиянием данной организации.

Юридические и/или физические лица контролируют организацию, когда они:

1) владеют более чем 50% голосующих акций АО или более чем 50% уставного (складочного) капитала ООО, товарищества и т.п.;

2) владеют более чем 20% голосующих акций АО или более чем 20% уставного (складочного) капитала ООО (товарищества и т.п.) и имеют возможность определять решения, принимаемые в этих обществах.

Юридические и/или физические лица оказывают значительное влияние на организацию, когда они не контролируют ее, но имеют возможность участвовать в принятии решений данной организацией. Значительное влияние может иметь место в силу участия в уставном (складочном) капитале, положений учредительных документов, заключенного соглашения, участия в наблюдательном совете и т.п.

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается организацией самостоятельно.

Понятие «операция со связанной стороной»

Операцией со связанной стороной считается любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств между данной организацией и связанной стороной.

Ими, в частности, могут быть:

- приобретение и продажа активов, работ и услуг;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств и др.

Раскрытие информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности

Если в отчетном периоде организация проводила операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается информация, минимальный объем которой перечислен в п. 10 ПБУ 11/2008 (характер отношений (контроль или значительное влияние), виды операций и их объем (в абсолютном или относительном выражении), условия и сроки осуществления операций и др.).

Вышеуказанная информация должна раскрываться отдельно для каждой из следующих групп связанных сторон:

- основного хозяйственного общества (товарищества);
- дочерних обществ;
- преобладающих (участвующих) обществ;

• зависимых обществ;
• участников совместной деятельности;
• основного управленческого персонала организации.

Под последним понимаются руководители, их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета), а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации. В п. 12 ПБУ 11/2008 перечислены виды вознаграждений, выплачиваемых организацией основному управленческому персоналу (зарплата, дивиденды, стоимость лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг, выплаты по договорам добровольного страхования и т.п.).

Если юридическое и/или физическое лицо контролирует другое юридическое лицо или юридические лица контролируются одним и тем же юридическим и/или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку отдельным разделом.

Для возможности получения такой информации организация должна вести бухгалтерский учет в соответствующих аналитических разрезах.

Особенности раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Правила раскрытия информации о связанных сторонах регулируются МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

МСФО (IAS) 24 предназначено для использования всеми организациями в том случае, если одна из них может прямо или косвенно (через посредников) контролировать другую, или находиться под совместным контролем, или оказывать на нее значительное влияние. При этом контроль согласно МСФО не означает только участие в уставном капитале, а трактуется более широко.

В соответствии с общими требованиями МСФО (IAS) 24 подлежит раскрытию следующая информации о связанных сторонах: название связанных сторон, характер отношений, виды операций между сторонами (передача ресурсов, услуг или обязательств), состояние незавершенных расчетов между сторонами, суммы вознаграждений по категориям руководящего персонала.

Согласно МСФО (IAS) 24 требования к раскрытию информации о связанных сторонах зависят от характера отношений компании и связанных с ней сторон. В случае контроля информация раскрывается независимо от того, проводились или нет операции между сторонами.

22.4. Информация по прекращаемой деятельности

Общие положения

Министерство финансов РФ приказом от 2 июня 2002 г. № 66н утвердило Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02). Этот документ предназначен для пользования коммерческими организациями (кроме кредитных), а также может применяться при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

Соответствующий уполномоченный орган организации может принять решение о прекращении части деятельности по какому-либо операционному или географическому сегменту, их части или совокупности сегментов. Не считается прекращением приостановление части деятельности без намерения прекращать ее.

На основании решения соответствующего уполномоченного органа составляется программа прекращения деятельности, где, в частности, должно быть предусмотрено сообщение о данном факте лицам (юридическим и (или) физическим), чьи интересы будут непосредственно затронуты (акционеры, работники организации, поставщики, покупатели и др.). В ПБУ 16/02 сказано, что это положение не применяется при прекращении деятельности вследствие:

а) форс-мажорных событий;

б) принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством;

в) обращения имущества в государственную собственность.

Часть деятельности может прекращаться путем:

1) продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части в результате совершения единой сделки;

2) продажи отдельных активов и исполнения отдельных обязательств;

3) отказа от продолжения части деятельности (например, в связи с ее невыгодностью);

4) выделения из состава организации одного или нескольких юридических лиц (реорганизации).

Деятельность признается прекращаемой на дату возникновения наиболее раннего из двух следующих событий:

1) заключение договора купли-продажи активов, без которых прекращаемая деятельность практически невозможна;

2) доведение информации о прекращении деятельности до заинтересованных лиц.

Резерв по прекращаемой деятельности

По прекращаемой деятельности могут быть обязательства:

а) вытекающие из законодательства (например, выплата выходного пособия увольняемым работникам);

б) обусловленные условиями договоров (например, гарантийное обслуживание);

в) добровольно принятые перед лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности.

Если в отношении величины либо срока исполнения этих обязательств существует неопределенность, для их урегулирования организация образует резерв. Порядок создания и использования данного резерва, правила его оценки установлены ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

Резерв создается в сумме предполагаемых вследствие прекращения деятельности затрат по следующим причинам:

а) увольнение работников;

б) выплата штрафных санкций за нарушение условий договоров и т.п.

При создании резерва дебетуют счета для учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов (в зависимости от видов обязательств). Например, при создании резерва на расходы по увольнению работников будут использоваться счета по учету расходов по обычным видам деятельности (20, 25, 26, 44 и др.). Резерв на выплату штрафов за нарушение условий хозяйственных договоров будет создаваться путем дебетования счета 91-2 «Прочие расходы».

Момент признания расходов по созданию резерва зависит от способа прекращения деятельности. Если прекращение деятельности происходит *путем продажи имущественного комплекса* (предприятия), то расходы признаются на момент заключения договора купли-продажи. Если деятельность прекращается *другим путем*, резерв создается, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые планируется образовать резерв, приходится на период, следующий за отчетным. При этом расходы по созданию резерва признаются на конец отчетного года. Образованный резерв может использоваться для погашения только тех обязательств, под которые он создавался.

Резерв подлежит корректировке по состоянию на конец каждого года в течение всего периода прекращения деятельности (если он длится больше одного года).

По завершении прекращения деятельности остаток резерва подлежит использованию в течение времени, установленного исходя из сроков погашения обязательств.

Если суммы созданного резерва на погашение всех обязательств окажется недостаточно, то непокрытая сумма расходов списывается в общем порядке (на счета для учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов). Сумма неиспользованного резерва включается в прочие доходы организации.

Снижение стоимости активов

По активам, относящимся к прекращаемой деятельности, возможно снижение их стоимости. Величина этого снижения определяется по-разному (в зависимости от способа прекращения деятельности).

При прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) сумма снижения стоимости каждого актива определяется на основании договора купли-продажи (путем специального расчета).

При прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и погашения обязательств величина убытка от снижения стоимости актива (У) определяется по формуле

$$У = БС - ТРС - РВ, \quad (22.1)$$

где БС — балансовая стоимость актива;

ТРС — текущая рыночная стоимость актива;

РВ — расходы по выбытию актива.

При прекращении деятельности путем отказа от ее продолжения в случае невозможности продажи актива величина снижения его стоимости будет равна его балансовой стоимости. Убыток от снижения стоимости активов признается на конец года, в котором деятельность признается прекращаемой.

Показатели по прекращаемой деятельности, подлежащие раскрытию

Если активы и обязательства, доходы и расходы в целом или в основной их части относятся или могут быть прямо отнесены к прекращаемой деятельности, информация о них подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности. Требования по ее раскрытию изложены в ПБУ 16/02.

В годовой бухгалтерской отчетности (в промежуточной отчетности это делать не нужно) по прекращаемой деятельности следует раскрывать следующие показатели.

1. Описание прекращаемой деятельности:

• операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов);

• дату признания деятельности прекращаемой;

• дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности (если они известны или определимы).

2. Стоимость активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению.

3. Суммы по прекращаемой деятельности за отчетный период:

• доходов и расходов;

• прибыли и убытков до налогообложения;

• начисленного налога на прибыль.

4. Движение денежных средств в течение отчетного периода в разрезе деятельности:

• текущей;

• инвестиционной;

• финансовой.

Как указывалось выше, прекращение деятельности может быть как по одной части деятельности, так и по нескольким. В последнем случае любая информация должна

раскрываться отдельно по каждой части деятельности организации, выделяемой как прекращаемая.

Информация по прекращаемой деятельности раскрывается начиная с того отчетного года, в котором она признана прекращаемой, до того отчетного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности, т.е. когда программа по прекращению деятельности выполнена (хотя расчеты по ней могут быть и не закончены) или организация от нее отказалась.

Порядок раскрытия показателей в бухгалтерской отчетности

Показатели, рассмотренные в предыдущем разделе, раскрываются двумя вариантами:

1) в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности;

2) показатели 1 и 2 — в пояснительной записке, показатель 3 — в отчете о прибылях и убытках, показатель 4 — в отчете о движении денежных средств.

Примеры раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности приведены в приложении к ПБУ 16/02. Например, в отчете о прибылях и убытках или пояснительной записке показываются доходы, расходы и финансовые результаты в целом по организации и в том числе по продолжающейся деятельности и по прекращаемой деятельности. По такому же принципу отражаются наличие и движение денежных средств (в отчете о движении денежных средств или в пояснительной записке).

Только в пояснительной записке может содержаться информация о предполагаемом числе работников, подлежащих увольнению, сумме причитающегося им выходного пособия, сумме резерва под погашение обязательств, вызванных расторжением договоров, и др.

Для тех активов и обязательств, по которым заключены договоры купли-продажи, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности отражаются:

1) продажная цена актива (за минусом расчетных расходов на выбытие);

2) сроки поступления денежных средств;

3) сумма соответствующих активов и обязательств, отражаемая в бухгалтерском балансе.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности показатели по прекращаемой деятельности раскрываются в доле, устанавливаемой в соответствии с правилами составления сводной бухгалтерской отчетности.

По резервам по прекращаемой деятельности информация раскрывается в соответствии с требованиями ПБУ 8/01, т.е. в бухгалтерской отчетности показываются:

• сумма на начало и конец отчетного периода;

• сумма, списанная в отчетном периоде на погашение обязательств;

• неиспользованная сумма, отнесенная в отчетном периоде на прочие доходы.

Сумма снижения стоимости актива подлежит раскрытию в отчете о прибылях и убытках как прочие расходы, за исключением случаев, когда в соответствии с требованиями нормативных документов (например, ПБУ 6/01) необходимо относить сумму снижения стоимости актива на уменьшение добавочного капитала (в пределах накопленных сумм переоценки по данному активу) либо предусмотрен иной порядок отражения указанных сумм.

В балансе активы показываются с учетом снижения их стоимости.

В течение периода прекращения деятельности по состоянию на конец каждого года в бухгалтерском балансе активы показываются с учетом их рыночных цен. При повышении этих цен признается прочий доход (в пределах сумм ранее признанного убытка от снижения стоимости).

Кроме вышеуказанной информации в течение периода прекращения деятельности на конец каждого отчетного года раскрываются любые существенные изменения в суммах или сроках поступления (выбытия) денежных средств, относящихся к активам и обязательствам по прекращаемой деятельности, а также события, вызвавшие эти изменения.

Если признание прекращаемой деятельности происходит после окончания отчетного года, но до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности, последняя должна быть уточнена в части раскрытия показателей, предусмотренных п. 11 ПБУ 16/02 (стоимость активов и обязательств, суммы доходов и расходов, прибылей или убытков и др.).

Последствия признания деятельности прекращаемой (образование резервов, снижение стоимости активов и убыток от этого) отражаются в соответствии с ПБУ 7/98.

В случае отмены программы прекращения деятельности этот факт отражается в пояснительной записке. При этом суммы созданных резервов, а также убытки от снижения стоимости активов подлежат восстановлению.

Информация в бухгалтерской отчетности за периоды, предшествующие периоду признания деятельности прекращаемой, должна быть скорректирована с целью выделения активов, обязательств, доходов, расходов и потоков денежных средств по прекращаемой деятельности для обеспечения сопоставимости отчетных показателей.

Особенности раскрытия информации о прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности согласно МСФО

Согласно МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и прекращенная деятельность» компания должна представлять информацию раздельно по продолжаемой и прекращенной деятельности.

Под прекращенной деятельностью понимается:

1) отдельное крупное направление или географический регион ведения деятельности компании, которые подлежат реализации целиком или по частям, но в соответствии с единым планом прекращения деятельности данного компонента. Обычно они классифицируются как операционный или географический отчетный сегмент или часть сегмента;

2) дочерняя компания, которая приобретается для перепродажи.

Информация должна быть раскрыта с даты продажи компонента (части) компании или с даты его классифицирования как предназначенного для продажи.

Оценка активов, предназначенных для продажи, определяется как наименьшая из величин: балансовая стоимость и справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.

Информация о прекращенной деятельности раскрывается одной строкой в отчете о прибылях и убытках как прибыль (убыток) от прекращенной деятельности после налогообложения. Более подробная информация приводится в примечаниях в бухгалтерской отчетности раздельно по текущему и предшествующему отчетным периодам.

Информация об активах и обязательствах по прекращенной деятельности отражается в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств.

22.5. Информация об изменениях оценочных значений

Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008).

Оно устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами, об изменениях оценочных значений.

Согласно п. 3 ПБУ 21/2008 оценочным значением является величина резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей, других оценочных резервов), сроки полезного использования амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования этих активов и др.

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, которая обусловлена появлением новой информации и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности. Например, если при инвентаризации основных средств выявлено занижение установленного ранее срока полезного использования, то этот срок

пересматривается, что, соответственно, приведет к изменению нормы амортизации. Отсюда можно сказать, что ПБУ 21/2008 регулирует порядок отражения в бухгалтерской отчетности таких фактов хозяйственной жизни, которые могут обусловливать внесение изменений в учетную политику, но по причине их особого характера изменения оценки могут отражаться только в бухгалтерской отчетности.

Не является изменением оценочного значения изменение способа оценки активов и обязательств, которое в силу этого подлежит отражению в учетной политике организации.

Если изменение в данных бухгалтерской отчетности не может однозначно классифицироваться как изменение учетной политики, то оно признается изменением оценочного значения. Поэтому изменение оценочных значений может быть только в течение отчетного года. Изменения оценочных значений в году, следующем за отчетным, могут быть учтены при формировании учетной политики на следующий год.

Изменение оценочного значения, влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

Изменение оценочного значения во всех остальных случаях подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

а) периода, в котором произошло изменение (если оно влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода);

б) вышеуказанного периода и будущих периодов (если оно влияет на бухгалтерскую отчетность этих периодов).

Изменения оценочных значений должны раскрываться в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности данного отчетного периода и будущих периодов. Если оценить влияние изменения за будущие периоды невозможно, этот факт также подлежит раскрытию.

ЛИТЕРАТУРА

Нормативные документы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.
4. Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ.
5. Закон РФ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ.
6. Закон РФ «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ.
7. Закон РФ «О рекламе» от 18.07.1995 г. № 108-ФЗ.
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина России от 26.07.1998 г. № 34н.
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утвержден приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н.
10. ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». Приложение 1 к приказу Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н.
11. ПБУ 2/08 «Учет договоров строительного подряда». Приложение к приказу Минфина России от 24.10.2008 г. № 116н.
12. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Приложение к приказу Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н.
13. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Приложение к приказу Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н.

14. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Приложение к приказу МФ РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
15. ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Приложение к приказу Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н.
16. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Приложение к приказу Минфина России от 25.11.1998 г. № 56н.
17. ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». Приложение к приказу Минфина России от 28.11.2001 г. № 96н.
18. ПБУ 9/99 «Доходы организации». Приложение к приказу Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н.
19. ПБУ10/99 «Расходы организации». Приложение к приказу Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н.
20. ПБУ11/08 «Информация о связанных сторонах». Приложение к приказу Минфина России от 29.04.2008 г. № 48н.
21. ПБУ12/2000 «Информация по сегментам». Приложение к приказу Минфина России от 27.01.2000 г. № 11н.
22. ПБУ13/2000 «Учет государственной помощи». Приложение к приказу Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н.
23. ПБУ14/2007 «Учет нематериальных активов». Приложение к приказу Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н.
24. ПБУ15/08 «Учет расходов по займам и кредитам». Приложение к приказу Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н.
25. ПБУ16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Приложение к приказу Минфина России от 02.07.2002 г. № 66н.
26. ПБУ17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Приложение к приказу Минфина России от 19.11.2002 г. № 115н.
27. ПБУ18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Приложение к приказу Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н.
28. ПБУ19/02 «Учет финансовых вложений». Приложение к приказу Минфина России от 10.12.2002 г. № 126н.
29. ПБУ20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Приложение к приказу Минфина России от 24.11.2003 г. № 105н.
30. ПБУ21/08 «Изменение оценочных значений». Приложение 2 к приказу Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н.
31. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Утверждено Министерством финансов СССР от 29.07.1983 г. № 105.
32. «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации». Письмо ЦБ РФ от 04.10.1993 г. № 18.
33. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина России от 22.07.2003 г. № 67н.
34. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Приложение к приказу Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н.
35. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приложение к приказу Минфина России от 13.06.1995 г. № 49.
36. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Приложение к приказу Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.
37. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Приложение к приказу Минфина России от 26.12.2002 г. № 135н.

Учебная и справочная литература

1. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. П.С. Безруких. М., 2004.
2. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. Я.В. Соколова. М., 2008.
3. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник / Отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. М., 2005.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. М., 2009.
5. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. Я.В. Соколова и И.И. Смирновой. М., 2005.
6. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. М., 2004.
7. Патров В.В., Быков В.А. Бухгалтерская отчетность организации. М., 2005.
8. Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Счета бухгалтерского учета: содержание и применение. М., 2006.
9. Сотникова Л.В. Бухгалтерская отчетность организации. М., 2008.
10. Справочник корреспонденций счетов бухгалтерского учета / Под ред. А.С. Бакаева. М., 2005.
11. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МФСО. М., 2003.