



РАНХиГС

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

СЕРИЯ «УЧЕБНИКИ ПРЕЗИДЕНТСКОЙ АКАДЕМИИ»

А.С. Аветисян

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Учебно-практическое пособие

Под редакцией Е.В. Чипуренко



| Издательский дом ДЕЛО |

Москва | 2021

УДК 336.2
ББК 65.05
А 19

- Аветисян, А. С.**
А19 Финансовый учет и отчетность: учебно-практическое пособие / А. С. Аветисян; под ред. Е. В. Чипуренко — Москва: Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2021. — 347 с. — (Учебники Президентской академии) — ISBN 978-5-85006-290-3

Данное учебно-практическое пособие раскрывает сущность современного бухгалтерского учета, описывает основные способы его организации на отдельных участках финансово-хозяйственной деятельности предприятия в соответствии с действующей методологией и нормативными документами.

В целях лучшего усвоения материала к каждой теме разработаны тесты, практические ситуации и задачи с ответами по организации учетной работы предприятия.

Учебно-практическое пособие окажет помощь студентам экономических специальностей в освоении данной дисциплины и систематизации полученных знаний.

ISBN 978-5-85006-290-3

УДК 336.2
ББК 65.05

Оглавление

Предисловие	7
Глава 1. Регулирование бухгалтерского (финансового) учета в РФ	9
1.1. Структура нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета в РФ	9
1.2. Основные положения Федерального закона «О бухгалтерском учете»	17
1.3. Роль и место федеральных стандартов в системе нормативного регулирования	22
1.4. Правила формирования и раскрытия учетной политики организаций	24
1.5. План счетов бухгалтерского учета: назначение и порядок применения.	31
Глава 2. Порядок учета основных средств.	36
2.1. Нормативное регулирование учета основных средств	36
2.2. Оценка и учет поступления основных средств	38
2.3. Учет амортизации основных средств	43
2.4. Учет выбытия основных средств	46
Глава 3. Порядок учета нематериальных активов	61
3.1. Нормативное регулирование учета нематериальных активов	61
3.2. Первоначальная оценка нематериальных активов	64
3.3. Последующая оценка нематериальных активов	68
3.4. Амортизация нематериальных активов	70
3.5. Списание нематериальных активов	72
3.6. Учет деловой репутации организации	73
Глава 4. Порядок ведения учета запасов	85
4.1. Нормативное регулирование учета запасов.	85
4.2. Оценка при признании запасов.	88

4.3. Оценка после признания запасов.	94
4.4. Отпуск и списание запасов	95
Глава 5. Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции	107
5.1. Понятие, состав, структура и характеристика затрат на производство и выпуск продукции	107
5.2. Классификация затрат на производство и выпуск продукции.	111
5.3. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	113
5.4. Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции	115
Глава 6. Учет денежных средств	129
6.1. Нормативно-правовое регулирование учета денежных средств.	129
6.2. Учет денежных средств в кассе организации	132
6.3. Учет денежных средств на расчетных счетах	142
6.4. Учет денежных средств на валютных счетах	146
6.5. Учет денежных средств на специальных счетах	148
Глава 7. Учет дебиторской и кредиторской задолженности	158
7.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности . . .	158
7.2. Учет дебиторской задолженности.	160
7.3. Формирование и учет резервов по сомнительным долгам	162
7.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	164
7.5. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	166
7.6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	171
7.6.1. Налог на прибыль организаций	172
7.6.2. Налог на добавленную стоимость	187
7.6.3. Налог на доходы физических лиц	192
7.7. Учет расчетов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды.	199
Глава 8. Учет собственного капитала организации	214
8.1. Понятие и учет уставного капитала	214
8.2. Понятие и учет резервного капитала	218

8.3. Понятие и учет добавочного капитала.	219
8.4. Понятие и учет нераспределенной прибыли	222
Глава 9. Учет финансовых результатов	233
9.1. Нормативное регулирование и учет доходов и расходов от обычных видов деятельности.	233
9.2. Нормативное регулирование и бухгалтерский учет прочих доходов и расходов.	243
9.3. Порядок формирования финансовых результатов организации	249
Глава 10. Бухгалтерская (финансовая) отчетность	264
10.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней	264
10.2. Бухгалтерский баланс	270
10.3. Отчет о финансовых результатах	279
10.4. Отчет о движении денежных средств.	288
10.5. Отчет об изменениях капитала	305
Список литературы	344

Предисловие

Для успешного ведения любого вида бизнеса налаженный бухгалтерский учет — важнейшее условие, поэтому потребность в квалифицированных специалистах в этой области возрастает. Современный квалифицированный бухгалтер как в крупных организациях, так и на предприятиях малого бизнеса, помимо собственно учетных работ, выполняет и ряд других функций, в том числе планирование и принятие решений, контроль, обзор и оценку деятельности предприятия, информирование руководства о потенциальных доходах и убытках, проведение внутреннего аудита. Таким образом, изучение бухгалтерского учета предполагает умение анализировать бухгалтерскую информацию как основу для принятия экономически грамотных решений.

Представленное учебно-практическое пособие раскрывает законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета, описывает методики организации учета различных объектов, составления финансовой отчетности, дополняя их многочисленными примерами на базе обобщения практики деятельности коммерческих организаций.

В результате освоения материалов учебно-практического пособия студент должен:

знать:

- основные законодательные и нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет, задачи, предмет и объект бухгалтерского учета;
- современные тенденции оценки объектов бухгалтерского наблюдения;
- экономико-правовые аспекты и логику отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета;
- порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;

уметь:

- применять требования к организации ведения бухгалтерского учета;
- правильно идентифицировать и оценивать, классифицировать и систематизировать на бухгалтерских счетах отдельные факты хозяйственной деятельности;

- вырабатывать для конкретного предприятия рациональную систему организации учета и отчетности;
- выбирать учетную политику позволяющую получить наиболее качественную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

владеть:

- умением выбора оптимальных вариантов формирования учетной политики организации в целях принятия эффективных управленческих решений;
- навыками составления бухгалтерской отчетности;
- аналитическим мышлением и навыками использования информации бухгалтерской отчетности в процессе принятия управленческих решений;
- практическими навыками применения методов бухгалтерского учета.

Данное учебно-практическое пособие окажет помощь студентам бакалавриата экономических специальностей в отражении на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по учету наличия и движения активов и обязательств, доходов и расходов, капитала, составлении бухгалтерской отчетности, а также в применении знаний в области бухгалтерского учета при решении конкретных ситуационных задач, возникающих у экономического субъекта.

Глава 1. Регулирование бухгалтерского (финансового) учета в РФ

Изучив данную главу студент должен:

знать: систему нормативного регулирования бухгалтерского учета; законодательные акты и нормативные документы, используемые в системе регулирования учета;

уметь: применять основные положения законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учету; применять основные требования и допущения в бухгалтерском учете;

владеть: навыками работы с законодательными и нормативными документами.

1.1. Структура нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета в РФ

Финансовый учет представляет собой систему подготовки и сбора учетной информации, обеспечивающей регистрацию и отражение хозяйственных операций. В подсистеме финансового учета накапливается информация о различных объектах учета.

Целью финансового учета является формирование достоверных данных о финансовых результатах деятельности организации, ее имущественном и финансовом состоянии, денежных потоках, источниках финансирования. Для этого вида учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения. Ведение учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме согласно действующему законодательству. Финансовый учет формирует наиболее общие показатели деятельности организации.

Данные, формируемые системой финансового бухгалтерского учета, как правило, не являются коммерческой тайной. Это подтверждается и тем фактом, что существуют организации, на которые законодательством возложена обязанность публиковать итоговые данные финансового учета. Состав, содержание и сроки представления пользователям финансовой отчетности четко определены соответствующими законодательными и нормативными актами. Интересы внешних пользователей должны обеспечиваться соответствующей информационной

поддержкой, позволяющей им принять взвешенное решение о взаимодействии с данной организацией. Именно эта функция и является целью современного бухгалтерского финансового учета.

Бухгалтерское отражение хозяйственных операций на счетах происходит после их совершения, поэтому информацию финансового учета можно подвергнуть проверке и она объективна.

Отличительные признаки финансового учета представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Отличительные признаки финансового учета

Признак	Характеристика признака
Степень регламентации	Обязателен для всех организаций
Точность информации	Точен, основан на свершившихся операциях
Масштабы информации	Обобщающие отчеты о деятельности организации или ее подразделений
Цель учета	Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности
Пользователи информации	Акционеры, кредиторы, органы статистики и др.
Принципы учета	Общепринятые стандарты
Время соотношения	Результат за определенный период
Формы выражения информации	Сводные документы в денежном выражении
Частота подачи информации	Регулярно в виде отчетов
Сроки представления	В установленное время
Степень ответственности	Максимально точно в соответствии с законодательными нормативными актами

Таким образом, бухгалтерский финансовый учет представляет собой текущую группировку информации по правилам, установленным действующим законодательством и нормативным регулированием. Такой учет можно охарактеризовать как средство получения финансовых отчетных документов по показателям системного бухгалтерского учета на основе принципа двойной записи. При этом показатели бухгалтерского финансового учета служат интересам не только организации, представляющей отчетность, но и интересам инвесторов, кредиторов, банков и контрольных государственных органов. В связи с этим масштабы получения информации при ведении финансового учета определяются деятельностью всего предприятия в целом, а целью его ведения является составление бухгалтерской (финансовой) отчетности для предоставления ее внешним пользователям. Цель считается достигнутой, если отчетность составлена и представлена по назначению в срок.

К числу основных задач, реализующих указанную цель, следует отнести:

- формирование полной и достоверной информации о процессах и результатах деятельности организации, необходимой органам ее управления и учредителям, а также инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией для контроля за соблюдением законодательства России при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, капитала и обязательств, а также за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- своевременное предотвращение отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций и выявление внутрихозяйственных резервов для обеспечения их финансовой устойчивости.

Нормативное регулирование бухгалтерского финансового учета осуществляют Правительство РФ и Министерство финансов России. Последнее разрабатывает федеральные и отраслевые стандарты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского финансового учета, на основании которых формируются рекомендации в области учета и учетные стандарты экономических субъектов. Учетное законодательство находится в ведении Правительства РФ и состоит из Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», предусматривающего правовые и методические принципы ведения бухгалтерского финансового учета, и иных нормативных правовых актов, регулирующих порядок формирования и предоставления информации по конкретным объектам бухгалтерского финансового учета и бухгалтерской финансовой отчетности в целом.

Правила, касающиеся вопросов финансового учета и финансовой отчетности, предусмотренные иными нормативными правовыми актами, в том числе федеральными законами, должны соответствовать Закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». При возникновении разночтений содержания иных нормативных правовых актов нормы данного закона имеют приоритет.

В соответствии со ст. 20 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» **регулирование бухгалтерского учета осуществляется исходя из принципов:**

- 1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

- 3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным законом;
- 4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- 5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- 6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Характеристика системы нормативного регулирования финансового учета и отчетности в России представлена в табл. 1.2.

Таблица 1.2

**Система нормативного регулирования финансового учета
и отчетности в РФ**

Уровень	Источники	Документы	Сфера применения
I. Законодательный	Государственная дума и Правительство РФ	Кодексы, федеральные законы, указы, постановления	Устанавливают единые общие правовые и методические основы организации и ведения учета и составления отчетности
II. Нормативный	Минфин России, Банк России, другие органы исполнительной власти	Федеральные стандарты бухгалтерского учета, Положения по бухгалтерскому учету	Регулируют как общие принципы организации и ведения учета и отчетности, так и правила учета и отчетности отдельных объектов
III. Методический	Минфин России, другие министерства и ведомства, органы исполнительной власти	План счетов и инструкция по его применению, отраслевые стандарты бухгалтерского учета, основные методические указания, рекомендации и инструкции, регулирующие бухгалтерский учет	Определяют схему регистрации и группировки объектов учета, регулируют методы оценки имущества и калькулирования себестоимости, правила текущего и периодического контроля
IV. Внутренний	Руководитель, главный бухгалтер, управленческий персонал организации	Учетная политика организации, рабочий план счетов и прочие рабочие документы организации по учету и отчетности	Осуществляют выбор форм и методов ведения учета и отчетности, исходя из специфики деятельности организации, уровня автоматизации и подготовки специалистов по учету и отчетности

Первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют законы и иные законодательные акты, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организациях. К этому уровню документов относятся:

- Налоговый кодекс РФ (НК РФ), в котором устанавливаются правила организации налогового учета;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, который устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета;
- Федеральный закон РФ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ устанавливает общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Документы, содержащие принципы и базовые правила бухгалтерского учета конкретных операций по отдельным участкам и видам деятельности, относят ко второму уровню. Сюда можно включить Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ, ПБУ), а также Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н и т. д.

Документы первого и второго уровней обязательны для применения всеми организациями.

Документы второго уровня утверждаются Минфином РФ, на который возложено методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью в целом (табл. 1.3).

Таблица 1.3

**Федеральные стандарты бухгалтерского учета,
регулирующие порядок формирования показателей
бухгалтерской финансовой отчетности**

Номер стандарта	Наименование стандарта	Содержание стандарта
ФСБУ6/2020	Основные средства	устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации об основных средствах организаций
ФСБУ 5/2019	Запасы	устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организации
ПБУ 1/2008	Учетная политика организации	устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций

Номер стандарта	Наименование стандарта	Содержание стандарта
ПБУ 2/2008	Учет договоров строительного подряда	устанавливает особенности порядка формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями и выступающими в качестве подрядчиков либо в качестве субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные годы
ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций событий после отчетной даты
ПБУ 8/2010	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций
ПБУ 9/99	Доходы организации	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций
ПБУ 10/99	Расходы организации	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций
ПБУ 11/2008	Информация о связанных сторонах	устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества)
ПБУ 14/2007	Учет нематериальных активов	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций

Номер стандарта	Наименование стандарта	Содержание стандарта
ПБУ 15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим)
ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности	устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности коммерческих организаций информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций, а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации. Применяется при установлении особенностей учета финансовых вложений для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов

Номер стандарта	Наименование стандарта	Содержание стандарта
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций
ПБУ 21/2008	Изменения оценочных значений	устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций информации об изменениях оценочных значений
ПБУ 22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности	устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций
ПБУ 23/2011	Отчет о движении денежных средств	устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями
ПБУ 24/2011	Учет затрат на освоение природных ресурсов	устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, пользователей недр информации о затратах на освоение природных ресурсов
ФСБУ 25/2018	Бухгалтерский учет аренды	устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете организаций информации об объектах бухгалтерского учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества, допустимые способы ведения бухгалтерского учета таких объектов, состав и содержание указанной информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Третий уровень включает систему документов рекомендательного характера (методические рекомендации, инструкции, комментарии, письма Минфина России и т. д.). Они разрабатываются на базе документов первых двух уровней и не должны им противоречить. К документам третьего уровня можно отнести:

- Приказ Минфина России от 2.06.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкций по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

Четвертый уровень составляют внутренние документы, созданные самим хозяйствующим субъектом, в которых конкретизируются порядок учета отдельных объектов, а также представления бухгалтерской отчетности с учетом специфики деятельности конкретного хозяйствующего субъекта.

Особенность документов четвертого уровня заключается в том, что изложенные в них рекомендации и методические положения не могут противоречить нормативным документам первого, второго и третьего уровней.

Примерами документов четвертого уровня являются рабочий план счетов бухгалтерского учета организации, составленный на основе типового плана счетов; приказы, касающиеся учетной политики организации и др.

1.2. Основные положения Федерального закона «О бухгалтерском учете»

Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ создан с целью совершенствования системы формирования, регулирования бухгалтерского учёта и повышения качества контроля финансовой отчетности.

Нормативный акт распространяется на:

- некоммерческие и коммерческие предприятия;
- госорганы, территориальные структуры самоуправления, административные аппараты государственных и местных внебюджетных фондов;
- Центральный банк России;
- индивидуальных предпринимателей, нотариусов, адвокатов, создавших кабинеты, и иных лиц, осуществляющих частную практику;
- представительства и прочие структурные подразделения компаний, созданных по законодательствам зарубежных стран, международные организации и их филиалы, находящиеся на территории РФ, если другое не установлено межгосударственными соглашениями.

Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» применяется при ведении доверительным управляющим бухгалтерского учета переданного ему в доверительное управление имущества и связанных с ним объектов бухгалтерского учета, а также при ведении, в том числе одним из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, бухгалтерского учета общего имущества товарищей и связанных с ним объектов бухгалтерского учета.

Таблица 1.4

Требования к ведению бухгалтерского учета

Требование	Статья закона «О бухгалтерском учете»
Объекты бухгалтерского учета	Статья 5
Обязанность ведения бухгалтерского учета	Статья 6
Организация ведения бухгалтерского учета	Статья 7
Учетная политика	Статья 8
Первичные учетные документы	Статья 9
Регистры бухгалтерского учета	Статья 10
Инвентаризация активов и обязательств	Статья 11
Денежное измерение объектов бухгалтерского учета	Статья 12
Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Статья 13
Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности	Статья 14
Отчетный период, отчетная дата	Статья 15
Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица	Статья 16
Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица	Статья 17
Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности	Статья 18
Внутренний контроль	Статья 19

Целью закона является установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет — это формирование документированной систематизированной информации об объектах учета в соответствии с требованиями, установленными Законом, и составление на ее основе бухгалтерской отчетности.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования его деятельности;
- доходы;
- расходы;

- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

В Законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» используются специальные определения:

- 1) **бухгалтерская (финансовая) отчетность** — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- 2) **уполномоченный федеральный орган** — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- 3) **стандарт бухгалтерского учета** — документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета;
- 4) **международный стандарт** — стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте, независимо от конкретного наименования такого стандарта;
- 5) **план счетов бухгалтерского учета** — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета;
- 6) **отчетный период** — период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- 7) **руководитель экономического субъекта** — лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа;
- 8) **факт хозяйственной жизни** — сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Главой 2 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» установлены общие требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета (табл. 1.4).

В соответствии со ст. 20 главы 3 указанного закона **регулирование бухгалтерского учета осуществляется исходя из принципов:**

- соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единства системы требований к бухгалтерскому учету;

- упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предписывает вести финансово-хозяйственную документацию индивидуальным предпринимателям, частнопрактикующим лицам. Для этих субъектов обязанность по составлению документации вменяется в том случае, если по действующим нормативным актам о сборах и налогах они регистрируют расходы и доходы либо другие объекты обложения в установленном порядке. Находящимся в пределах территории РФ представительствам, филиалам и прочим структурным подразделениям компаний, сформированных по зарубежным законодательствам, Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предписывает ведение финансово-хозяйственной документации с момента государственной регистрации и до даты прекращения работы предприятия вследствие ликвидации либо реорганизации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель экономического субъекта. Однако вести бухгалтерский учет самостоятельно вправе только руководители субъектов малого и среднего предпринимательства. Руководители организаций, не являющихся субъектами малого или среднего предпринимательства, обязаны возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо или заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета.

Руководитель хозяйствующего субъекта должен проверить соответствие уровня профессиональной подготовки сотрудника обязанностям, которые он будет исполнять. Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» устанавливает следующие требования к специалисту:

- наличие высшего профобразования;
- отсутствие непогашенного или неснятого срока судимости за экономическое преступление;
- наличие опыта работы по профессии не менее трех лет в течение последних пяти.

В Законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» приведено общее определение учетной политики как совокупности способов ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом, а также перечислены основные принципы ее формирования. Закон допускает изменение учетной политики не с начала отчетного года в случае, если такой порядок изменения учетной политики обусловлен причиной этого изменения.

Первичные учетные документы, необходимо составлять в связи с каждым фактом хозяйственной жизни. Формы всех первичных документов, которые предприятие использует для оформления фактов хозяйственной жизни, должны утверждаться руководителем экономического субъекта и содержать обязательные реквизиты, перечисленные в п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Нормы ч. 5, 6 ст. 9 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» уравнивают в правах первичные учетные документы на бумажном носителе и в виде электронного документа, заверенного электронной подписью. В соответствии с законом электронный документ, заверенный электронной подписью, признан равным документу на бумажном носителе.

Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит запрета на внесение исправлений в кассовые и банковские документы. Однако в ч. 7 ст. 9 данного закона содержится оговорка: «Если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета». При этом, согласно п. 2.1 Положения «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» (утв. Банком России № 373-П) и п. 2.4 Положения «О правилах осуществления перевода денежных средств» (утв. Банком России № 383-П), внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. Исправления в других документах должны содержать, кроме даты исправления и подписей лиц, заверявших изначально эти документы, фамилии и инициалы этих лиц, либо иные реквизиты, необходимые для их идентификации.

Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит перечня случаев обязательного проведения инвентаризации. Такой перечень должен быть установлен законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами. Кроме того, закон не регламентирует отражение в бухгалтерском учете результатов инвентаризации. В нем говорится только, что выявленные расхождения подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

В состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций включаются бухгалтерский баланс, отчет о финан-

совых результатах и приложения к ним (п. 1 ст. 14 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Закон «О бухгалтерском учете» устанавливает обязанность экономических субъектов (за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации) представлять обязательный экземпляр годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности только одному пользователю — органу государственной статистики.

1.3. Роль и место федеральных стандартов в системе нормативного регулирования

Федеральные стандарты утверждаются уполномоченным органом, которым в настоящее время является Минфин России. Данные стандарты обязательны к применению всеми экономическими субъектами, если иное не установлено этими стандартами. Федеральные стандарты для всех экономических субъектов независимо от вида их деятельности устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, включая виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;
- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении эконо-

мического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Данные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету, требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности. Все федеральные стандарты в обязательном порядке учитываются экономическими субъектами при формировании учетной политики.

Следует обратить внимание на то, что международные стандарты (МСФО) не поименованы в числе документов в области регулирования российского бухгалтерского учета, они лишь являются основой при разработке федеральных и отраслевых стандартов.

Все федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов, утвержденной Законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Органы государственного регулирования бухгалтерского учета и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета могут вносить предложения по программе разработки федеральных стандартов в уполномоченный федеральный орган. Уполномоченный федеральный орган утверждает программу разработки федеральных стандартов по согласованию с Банком России.

Программа разработки федеральных стандартов должна ежегодно уточняться в целях обеспечения соответствия федеральных стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

Уполномоченный федеральный орган обеспечивает доступность программы разработки федеральных стандартов Банку России, субъектам негосударственного регулирования и иным заинтересованным лицам для ознакомления.

1.4. Правила формирования и раскрытия учетной политики организаций

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций.

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

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

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

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

При формировании учетной политики предполагается, что:

- активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
- организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликви-

дации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

- принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);
- факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями. В случае если основное общество утверждает свои стандарты бухгалтерского учета, обязательные к применению его дочерним обществом, то такое дочернее общество выбирает способы ведения бухгалтерского учета исходя из указанных стандартов.

Учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (требование рациональности).

При формировании учетной политики микропредприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтер-

скую (финансовую) отчетность, могут предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи).

Учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета федеральный стандарт допускает несколько способов ведения бухгалтерского учета, организация осуществляет выбор одного из этих способов.

Организация, которая раскрывает составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований Международных стандартов финансовой отчетности. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

Стандарты бухгалтерского учета, утвержденные организацией, указанной в абзаце втором настоящего пункта, в соответствии с частью 14 статьи 21 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и обязательные к применению ее дочерними обществами, могут устанавливать способы ведения бухгалтерского учета, выбранные ею в соответствии с положениями абзаца второго настоящего пункта.

В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в случае отсутствия в федеральных стандартах бухгалтерского учета соответствующих способов ведения бухгалтерского учета по кон-

кретному вопросу вправе формировать учетную политику, руководствуясь исключительно требованием рациональности.

В исключительных случаях, когда формирование учетной политики приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация вправе отступить от правил, установленных данными пунктами, при соблюдении всех следующих условий:

- а) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- б) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;
- в) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств.

В той степени, в которой применение учетной политики приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности, организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями, стандартами и т. п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. При-

нятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает повышение качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном ПБУ 1/2008.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении

таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и (или) других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации

по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими федеральными стандартами бухгалтерского учета.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/2008, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Организация, формирующая учетную политику, должна в отношении каждого не примененного ею способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, описать такой способ, а также раскрыть соответствующее требование Международного стандарта финансовой отчетности и описать, каким образом это требование будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, — также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, — до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного пра-

вового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

В случае если раскрытие информации по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

В случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация при использовании такой возможности должна раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности данный факт.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В случае представления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

1.5. План счетов бухгалтерского учета: назначение и порядок применения

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов, применяемый в практике ведения бухгалтерского учета. Все коммерческие организации, независимо от их организационно-правовой формы (кроме бюджетных, кредитных), обязаны использовать при ведении бухгалтерского учета план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н.

В плане счетов приведены двухзначные шифры и наименование синтетических счетов. Организация имеет право уточнять названия субсчетов, исключать субсчета или объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Синтетические счета имеют номера от 01 до 99 и разбиты на 8 разделов, в каждом из которых имеются свободные номера на случай дополнительного введения синтетических счетов (табл. 1.5).

В самостоятельном разделе плана счетов представлены забалансовые счета (001–011), предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и др.), а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет этих объектов ведется по простой системе.

В инструкции по применению плана счетов дана характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов, а также типовая

Таблица 1.5

**Характеристика плана счетов бухгалтерского учета
для коммерческих организаций**

Номер раздела	Наименование раздела	Бухгалтерские счета	Описание раздела
Раздел I	Внеоборотные активы	01-09	Включает счета, на которых ведется учет внеоборотных активов, – основных средств, нематериальных активов, оборудования к установке, а также амортизации внеоборотных активов
Раздел II	Производственные запасы	10-19	Объединяет счета для учета предметов труда (например, материалы)
Раздел III	Затраты на производство	20-39	Представлен счетами, предназначенными для учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)
Раздел IV	Готовая продукция и товары	40-49	Включает счета для учета готовой продукции, товаров, а также расходов на продажу
Раздел V	Денежные средства	50-59	Объединяет счета для учета денежных средств организации, в том числе в кассе, на расчетных, валютных, специальных счетах в банках
Раздел VI	Расчеты	60-79	Включает счета для учета дебиторской и кредиторской задолженности
Раздел VII	Капитал	80-89	Включает счета для учета собственных источников формирования активов организации
Раздел VIII	Финансовые результаты	90-99	Представлен счетами, предназначенными для начисления и учета финансовых результатов деятельности организации, – прибыли и убытков

корреспонденция счетов. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности или совершения операций, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, организация дополняет ее, соблюдая единые подходы, установленные инструкцией по применению плана счетов.

На основании плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Тестовые задания

1. План счетов бухгалтерского учета — это:
 - а) совокупность всех счетов, используемых на предприятии;
 - б) регламентированный перечень счетов и субсчетов;
 - с) главная книга организации;
 - д) рабочий план счетов организации.
2. План счетов учета финансово-хозяйственной деятельности:
 - а) обязателен к применению на территории РФ;
 - б) носит рекомендательный характер;
 - с) применяется по решению руководителя организации;
 - д) применяется по решению Совета директоров.
3. Допущение непрерывности деятельности означает, что:
 - а) отражается имущество, являющееся собственностью организации;
 - б) предприятие будет продолжать свою деятельность;
 - с) факты относятся к тому периоду, в котором они имели место;
 - д) учетная политика применяется последовательно от одного отчетного периода к другому.
4. Допущение последовательности применения учетной политики означает:
 - а) применение последовательно от одного отчетного года к другому;
 - б) применение последовательно на практике;
 - с) полноту отражения всех фактов хозяйственной деятельности;
 - д) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности.
5. Какое из перечисленных обстоятельств диктует необходимость нормативного регулирования бухгалтерского учета?
 - а) формирование показателей финансово-хозяйственной деятельности организации в рамках установленных допущений и требо-

- ваний, обеспечивающих достоверность, полноту и нейтральность данных;
- б) интересы собственников организации;
 - с) интересы органов государственного управления.
6. Каким обстоятельством вызвано делением пользователей информации на внешних и внутренних?
- а) принадлежностью субъекта к деятельности организации;
 - б) делением субъектов на физические и юридические лица;
 - с) осуществлением субъекта деятельности в рамках организационной структуры предприятия.
7. На каком основополагающем принципе бухгалтерского учета строится исчисление финансовых результатов деятельности организации?
- а) принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
 - б) принцип обособленности имущества;
 - с) принцип непрерывности деятельности;
 - д) принцип непротиворечивости.
8. Ответственность за организацию бухгалтерского дела на предприятии возлагается на:
- а) главного бухгалтера;
 - б) руководителя предприятия;
 - с) руководителя и главного бухгалтера;
 - д) учредителей.
9. К какому уровню системы регулирования бухгалтерского учета относится Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ?
- а) первому;
 - б) второму;
 - с) третьему;
 - д) четвертому.
10. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляет:
- а) Президент РФ;
 - б) Правительство РФ;
 - с) Институт профессиональных бухгалтеров;
 - д) налоговый орган.

Ответы на тестовые задания

1	2	3	4	5
b	a	b	a	a
6	7	8	9	10
a	a	b	b	b

Глава 2. Порядок учета основных средств

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет основных средств;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета основных средств;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности операций по движению основных средств.

2.1. Нормативное регулирование учета основных средств

Бухгалтерский учет основных средств регулируется приказом Минфина России от 17.09.2020 г. № 204н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»», а также нормативно-правовыми актами РФ, регулирующими вопросы бухгалтерского учета в РФ четырех уровней, устанавливающими принципы, правила и способы ведения и являющимися методологической основой учета основных средств в организации.

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

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

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

Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

ФСБУ 6/2020 «Основные средства» не распространяется на:

- а) капитальные вложения;
- б) долгосрочные активы к продаже.

Особенности бухгалтерского учета предметов договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление за плату имущества во временное пользование, устанавливаются Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2018 г. № 208н.

Для каждого объекта основных средств организация определяет срок полезного использования. Сроком полезного использования считается период, в течение которого использование объекта основных средств будет приносить экономические выгоды организации. Для отдельных объектов основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется исходя из:

- а) ожидаемого периода эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;
- б) ожидаемого физического износа с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
- в) ожидаемого морального устаревания, в частности в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств;
- г) планов по замене основных средств, модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

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

ный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. Комплексом конструктивно сочлененных предметов считается один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом. Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам.

Группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

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

2.2. Оценка и учет поступления основных средств

При признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

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

Выбранный способ последующей оценки основных средств применяется ко всей группе основных средств.

При оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации не подлежат изменению.

При оценке основных средств по переоцененной стоимости стоимость основного средства регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости. Для целей ФСБУ 6/2020 «Основные средства» справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 г. № 217н.

Периодичность переоценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств определяется организацией для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из того, в какой степени справедливая стоимость таких основных средств подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку основных средств не чаще одного раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.

Переоценка отличных от инвестиционной недвижимости основных средств проводится путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации таким образом, чтобы балансовая стоимость объекта основных средств после переоценки равнялась его справедливой стоимости. Допустимым является также способ проведения переоценки основных средств, при котором сначала первоначальная стоимость объекта основных средств уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости этого объекта основных средств.

Для переоценки основных средств, входящих в одну группу, должен применяться один способ проведения переоценки.

Сумма дооценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств:

- а) отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена переоценка основных средств, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода, за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких основных средств, признанные в прошлые периоды расходом в составе прибыли (убытка);
- б) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения таких основных средств, признанные в про-

шлые периоды расходом в составе прибыли (убытка), признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка основных средств.

Сумма уценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств:

- а) признается расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором проведена переоценка основных средств, за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает сумму дооценки таких основных средств, отраженную в составе совокупного финансового результата в прошлые периоды без включения в прибыль (убыток) периода, в котором проведена уценка основных средств;
- б) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлые периоды суммы дооценки таких основных средств, отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена уценка основных средств, обособленно без включения в прибыль (убыток) этого периода.

Суммы переоценки отличных от инвестиционной недвижимости основных средств, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют показатель накопленной дооценки таких основных средств. Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации.

Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

- а) одновременно при списании объекта основных средств, по которому была накоплена дооценка;
- б) по мере начисления амортизации по объекту основных средств. В этом случае подлежащая списанию часть накопленной дооценки представляет собой положительную разницу между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств без учета переоценок.

Принятый организацией способ списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации применяется в отношении всех отличных от инвестиционной недвижимости основных средств.

Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости.

Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату.

Первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости.

Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта.

Последствия изменения способа оценки основных средств отражаются перспективно (без пересчета данных за предыдущие периоды).

В случае если в первоначальной стоимости объекта основных средств учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, то изменение этой величины (без учета процентов) увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта основных средств. При этом если объект основных средств учитывается по переоцененной стоимости, то накопленная по нему дооценка (при наличии) корректируется на сумму изменения его первоначальной стоимости; причем величина такой корректировки включается в состав совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Если уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств в соответствии с настоящим пунктом приводит к тому, что балансовая стоимость данного объекта становится равной нулю, то дальнейшее уменьшение величины оценочного обязательства включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода.

Первоначальная стоимость объекта основных средств увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением и (или) восстановлением этого объекта в момент, завершения таких капитальных вложений.

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

В случае изменения назначения оцениваемого по переоцененной стоимости объекта недвижимости таким образом, что этот объект перестает или начинает относиться к инвестиционной недвижимости, балансовая стоимость такого объекта на дату изменения его назначения считается его первоначальной стоимостью.

В табл. 2.1 приведены типовые проводки по учету поступления основных средств.

Таблица 2.1

Типовые проводки по учету поступления основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Операции по приобретению объектов основных средств			
1	Отражена стоимость приобретенного объекта основного средства согласно расчетным документам поставщика (без НДС)	08	60
2	Отражена сумма НДС со стоимости объекта основного средства	19	60
3	Произведена оплата за объект основного средства	60	51
4	Объект основного средства принят к учету по первоначальной стоимости	01	08
5	Принят к вычету НДС	68	19
Операции по поступлению объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал организации			
1	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75	80
2	Отражена стоимость объекта основного средства, поступившего в счет вклада в уставный капитал	08	75
3	Принят к учету поступивший объект основного средства	01	08
Отражение в бухгалтерском учете покупки основного средства с использованием заемных средств			
1	Отражено получение заемных средств	51	66, 67
2	Отражена покупная стоимость на сумму без НДС	08	60, 76
3	Отражена сумма НДС согласно счету-фактуре поставщика	19	60, 76
4	Отражена оплата приобретенного инвестиционного актива	60, 76	51
5	Начислены проценты за пользование заемными средствами. Проценты включены в первоначальную стоимость инвестиционного актива до его постановки на учет	08	66, 67
6	Основное средство по первоначальной стоимости принято к учету	01	08
7	Сумма НДС предъявлена к вычету	68	19
8	Начислены проценты за пользование заемными средствами после постановки на учет объекта основных средств, проценты включены в состав прочих расходов организации	91/2	66, 67

2.3. Учет амортизации основных средств

Стоимость основных средств погашается посредством амортизации.

Не подлежат амортизации:

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

Начисление амортизации по основным средствам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

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

Ликвидационной стоимостью объекта основных средств считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие; причем объект основных средств рассматривается таким образом, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

Ликвидационная стоимость объекта основных средств считается равной нулю, если:

- а) не ожидаются поступления от выбытия объекта основных средств (в том числе от продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;
- б) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не является существенной;
- в) ожидаемая к поступлению сумма от выбытия объекта основных средств не может быть определена.

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

Начисление амортизации объекта основных средств:

- а) начинается с даты его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта основных средств в бухгалтерском учете;
- б) прекращается с момента его списания с бухгалтерского учета. По решению организации допускается прекращать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств с бухгалтерского учета.

Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы основных средств из установленных ФСБУ 6/2020. При этом выбранный способ начисления амортизации должен:

- а) наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств;
- б) применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев, когда меняется распределение во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств.

Амортизация по основным средствам, срок полезного использования которых определяется периодом, когда их использование будет приносить экономические выгоды организации, начисляется линейным способом или способом уменьшаемого остатка.

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

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

Амортизация по основным средствам, срок полезного использования которых определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования объекта основных средств, начисляется способом пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении).

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

При применении способа пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении) не допускается определять сумму амортизации за отчетный период на основе величины поступлений (выручки или иного аналогичного показателя) от продажи продукции (работ, услуг), производимой (выполняемых, оказываемых) с использованием данного основного средства.

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

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

Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 г. № 217н.

Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой объекта основных средств, предоставляемое организации другими лицами, признается доходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения.

В бухгалтерском учете суммы накопленной амортизации и обесценения по объекту основных средств отражаются отдельно от первоначальной стоимости этого объекта и не изменяют ее.

В табл. 2.2 даны типовые проводки по начислению амортизации объектов основных средств.

Таблица 2.2

Операции по начислению амортизации объектов основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по объекту основного средства, используемому при строительстве объекта хозяйственным способом	08	02
2	В состав общепроизводственных расходов включена амортизация основных средств	25	02
3	В состав общехозяйственных расходов включена амортизация основных средств	26	02
4	Начислена амортизация по объекту основному средству, используемому в торговой деятельности	44	02

2.4. Учет выбытия основных средств

Объект основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета. Списание объекта основных средств обуславливается, например:

- а) прекращением использования этого объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;
- б) передачей этого объекта другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в некоммерческую организацию;
- в) физическим выбытием этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
- г) истечением нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;

- д) прекращением организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности.

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

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

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

Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект основных средств.

В табл. 2.3 приведены типовые операции по выбытию объектов основных средств.

Таблица 2.3.

Операции по выбытию объектов основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Продажа основных средств			
1	Отражена выручка от продажи объекта основного средства	62	91
2	Выделен НДС	91	68
3	Списана сумма начисленной амортизации на момент продажи	02	01
4	Списана остаточная стоимость проданного объекта основного средства	91	01
5	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи объекта основного средства	91	99
6	Получены деньги от покупателя за проданный объект основного средства	51	62
Списание основных средств (до истечения срока полезного использования)			
1	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основного средства к моменту выбытия	02	01
2	Списана остаточная стоимость выбывшего объекта основного средства	91	01

Окончание табл. 2.3

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
3	Определен финансовый результат (убыток) от списания объекта основного средства	99	91
Безвозмездная передача основных средств другим организациям			
1	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основного средства к моменту передачи	02	01
2	Списана остаточная стоимость безвозмездно переданного объекта основного средства	91	01
3	Начислен НДС	91	68
4	Определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи объекта основного средства	99	91
Передача основных средств в счет вклада в уставный капитал			
1	Отражены финансовые вложения в уставный капитал другой организации	58	76
2	Отражена передача объекта основного средства в счет вклада в уставный капитал	76	91
3	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту основного средства к моменту передачи	02	01
4	Списана остаточная стоимость объекта основного средства	91	01
5	Определен финансовый результат (прибыль)	91	99

В бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается с учетом существенности следующая информация:

- а) балансовая стоимость отличных от инвестиционной недвижимости основных средств и инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода;
- б) сверка остатков основных средств по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, и движения основных средств за отчетный период (поступление, выбытие, переклассификация в долгосрочные активы к продаже, изменение стоимости в результате переоценки, амортизация, обесценение, другие изменения);
- в) балансовая стоимость амортизируемых и не амортизируемых основных средств;
- г) результат от выбытия основных средств за отчетный период;
- д) результат переоценки основных средств, включенный в доходы или расходы отчетного периода;
- е) результат переоценки основных средств, включенный в капитал в отчетном периоде;

- ж) результат обесценения основных средств и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;
- з) сумма обесценения основных средств, отнесенная в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки;
- и) балансовая стоимость пригодных для использования, но не используемых объектов основных средств, когда это не связано с сезонными особенностями деятельности организации, на отчетную дату;
- к) балансовая стоимость основных средств, предоставленных за плату во временное пользование, на отчетную дату;
- л) балансовая стоимость основных средств, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе основных средств, находящихся в залоге, на отчетную дату;
- м) способы оценки основных средств (по группам);
- н) элементы амортизации основных средств и их изменения;
- о) признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов основных средств, предоставленного организации другими лицами.

В отношении основных средств, оцениваемых на основе переоцененной стоимости также раскрывается следующая информация:

- а) дата проведения последней переоценки основных средств;
- б) привлекался ли независимый оценщик к проведению переоценки;
- в) методы и допущения, принятые при определении справедливой стоимости основных средств, включая информацию об использовании наблюдаемых рыночных цен;
- г) балансовая стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату;
- д) способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп основных средств;
- е) сумма накопленной дооценки основных средств, не списанная на нераспределенную прибыль, с указанием способа списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль.

Организация раскрывает информацию об обесценении основных средств, предусмотренную Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 г. № 217н.

Тестовые задания

1. Рассчитайте первоначальную стоимость приобретенного основного средства, при условии, что:

- сумма покупки согласно договору купли-продажи — 350 000 руб., в том числе НДС;
 - сумма расходов на доставку, оплаченная транспортной организацией — 15 000 руб., в том числе НДС;
 - сумма расходов на монтаж, оплаченная сторонней организации — 22 000 руб., в том числе НДС.
- а) 322 500 руб.;
 - б) 387 000 руб.;
 - в) 64 500 руб.;
 - г) 350 000 руб.

2. Организация приобрела оборудование, не требующее монтажа, стоимостью 160 000 руб., в том числе НДС. Расходы по доставке оборудования составили 5 000 руб., в том числе НДС. Какой записью отражена первоначальная стоимость основного средства?

- а) Дебет 08 Кредит 60 на сумму 165 000 руб.;
- б) Дебет 01 Кредит 08 на сумму 165 000 руб.;
- в) Дебет 08 Кредит 60 на сумму 137 500 руб.;
- г) Дебет 01 Кредит 08 на сумму 137 500 руб.

3. Первоначальная стоимость основного средства 120 000 руб. срок полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, коэффициент ускорения 2. Чему равна сумма начисленной амортизации за третий год эксплуатации?

- а) 8 640 руб.;
- б) 17 280 руб.;
- в) 14 400 руб.;
- г) 28 800 руб.

4. Приобретен объект основных средств стоимостью 320 000 руб., включая НДС, со сроком полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Какой записью отражается ежемесячное начисление амортизации?

- а) Дебет 02 Кредит 01 на сумму 4 444 руб.;
- б) Дебет 20 Кредит 02 на сумму 53 328 руб.;
- в) Дебет 20 Кредит 02 на сумму 4 444 руб.;
- г) Дебет 02 Кредит 01 на сумму 53 328 руб.

5. Первоначальная стоимость основного средства 120 000 руб., срок полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, коэффициент ускорения 2. Чему равна остаточная стоимость основного средства на первое января второго года эксплуатации?

- a) 72 000 руб.;
- b) 48 000 руб.;
- c) 43 200 руб.;
- d) 96 000 руб.

6. По какой стоимости отражаются основные средства в бухгалтерском балансе?

- a) по первоначальной;
- b) по балансовой;
- c) по восстановительной;
- d) по рыночной.

7. Бухгалтерская запись Дебет счета 02 Кредит счета 01 означает:

- a) ликвидацию объектов основных средств;
- b) списание начисленной амортизации на момент выбытия объектов основных средств;
- c) начисление амортизации по объектам основных средств;
- d) списание остаточной стоимости основных средств.

8. Списание основных средств стоимости отражается записью:

- a) Дебет 91 Кредит 01;
- b) Дебет 02 Кредит 01;
- c) Дебет 02 Кредит 91;
- d) Дебет 62 Кредит 91.

9. Бухгалтерская запись Дебет 26 Кредит 02 означает:

- a) начисление амортизации по приобретенным основным средствам;
- b) начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения;
- c) начисление амортизации по основным средствам обслуживающих производств и хозяйств;
- d) начисление амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения.

10. Справедливая стоимость — это:

- а) приведённая (дисконтированная) стоимость денежных потоков, которые, как ожидается, будут получены от использования актива, от его реализации по окончании срока полезной службы или которые, как ожидается, будут понесены для погашения обязательства по активу;
- б) цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при погашении обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»);
- с) сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость;
- д) оценка величины, которая могла бы быть получена в настоящее время от реализации актива за вычетом затрат на продажу в предположении, что его состояние таково, как если бы он уже отработал весь срок своей полезной службы.

Ответы на тестовые задания

1. а

Расчет:

$$350\,000 \text{ руб.} + 15\,000 \text{ руб.} + 22\,000 \text{ руб.}) * 100/120 = 322\,500 \text{ руб.}$$

2. d

Расчет:

$$(160\,000 \text{ руб.} + 5\,000 \text{ руб.}) * 100/120 = 137\,500 \text{ руб.}$$

3. b

Расчет:

$$\text{Норма амортизации} = (1/\text{Срок полезного использования} * 100\%) * 2$$

$$\text{Норма амортизации} = 40\%$$

$$\text{Амортизация за первый год} = 120\,000 \text{ руб.} * 40\% = 48\,000 \text{ руб.}$$

$$\text{Амортизация за второй год} = (120\,000 \text{ руб.} - 48\,000 \text{ руб.}) * 40\% = 28\,800 \text{ руб.}$$

$$\text{Амортизация за третий год} = (72\,000 \text{ руб.} - 28\,800 \text{ руб.}) * 40\% = 17\,280 \text{ руб.}$$

4. с

Расчет:

$$\text{Первоначальная стоимость} = 320\,000 \text{ руб.} * 100/120 = 266\,667 \text{ руб.}$$

$$\text{Норма амортизации} = (1/\text{Срок полезного использования}) * 100\% = 20\%$$

$$\text{Амортизация за один месяц} = (266\,667 * 20\%)/12 \text{ месяцев} = 4\,444 \text{ руб.}$$

5. а

Расчет:

Норма амортизации = $(1/\text{Срок полезного использования} * 100\%)*2$

Норма амортизации = 40%

Амортизация за первый год эксплуатации = $120\,000 * 40\% = 48\,000$ руб.

Остаточная стоимость основного средства на 1 января второго года эксплуатации = $120\,000 \text{ руб.} - 48\,000 \text{ руб.} = 72\,000 \text{ руб.}$

6. b

7. b

8. а

9. d

10. b

Практические задачи

Задача 2.1. Организация приобрела оборудование, не требующее монтажа, стоимостью 120 000 руб., включая НДС. Расходы по доставке оборудования составили 6 000 руб., включая НДС. Определить первоначальную стоимость основного средства и отразить операции.

Задача 2.2. Определить первоначальную стоимость основного средства, приобретенного по договору купли-продажи и отразить операции, при следующих условиях:

- сумма покупки согласно договору купли-продажи — 150 000 руб., включая НДС;
- сумма расходов на доставку, уплаченная транспортной организацией, — 2 400 руб., включая НДС;
- сумма расходов на монтаж, уплаченная сторонней организацией, — 1 400 руб., включая НДС.

Задача 2.3. Организация получила в счет вклада в уставный капитал от одного из учредителей объект основных средств, предназначенный для использования в производственной деятельности. Денежная сумма объекта, согласованная всеми учредителями, составляет 155 000 руб. и соответствует размеру вклада этого учредителя, зарегистрированному в учредительных документах организации. Оценка объекта по акту также составляет 155 000 руб. Отразить операции.

Задача 2.4. Первоначальная стоимость основного средства 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Определить годовую сумму амортизационных отчислений.

Задача 2.5. Первоначальная стоимость основного средства 100 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка. Определить годовую сумму амортизационных отчислений.

Задача 2.6. Первоначальная стоимость основного средства составляет 150 000 руб. Согласно технической документации, стоимость оборудования будет погашена полностью, когда с его применением будет выпущено 2 000 единиц продукции. В первый год эксплуатации оборудования выпущено 1 200 единиц продукции, во второй год эксплуатации фактический выпуск продукции составил 800 единиц.

Задача 2.7. Организация решила продать принадлежащее ей оборудование за 60 000 руб., включая НДС. Первоначальная стоимость оборудования — 80 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи — 45 000 руб. Отразить операции.

Задача 2.8. Организация приобретает объект основного средства стоимостью 300 000 руб., включая НДС; доставка оборудования — 6 000 руб., включая НДС; монтаж оборудования — 12 000 руб., включая НДС. Срок полезного использования 5 лет. Организация использует линейный способ списания стоимости. Отразить операции и рассчитать амортизацию за один месяц.

Задача 2.9. На основании решения руководителя организации производится ликвидация полностью самортизированного, не используемого в производстве оборудования, числящегося в составе основных средств. Первоначальная стоимость оборудования — 52 000 руб. Сумма НДС, уплаченная при его приобретении, полностью принята к налоговому вычету. В результате ликвидации оприходованы запасные части рыночной стоимостью 1 100 руб. Отразить операции и определить финансовый результат от выбытия основного средства.

Задача 2.10. Первоначальная стоимость объекта основного средства на 31.12.2019 г. составляла 613 000 руб., сумма начисленной амортизации — 91 190 руб. Срок полезного использования — 121 месяц. Организация приняла решение переоценить объект. В результате дооценки стоимость основного средства на 31.12.2019 г. составляет 690 000 руб.

31.12.2020 г. текущая стоимость объекта основных средств снизилась до 560 000 руб. Накопленная сумма амортизации на отчетную дату — 171 074 руб. Отразить операции.

Ответы к практическим задачам

Задача 2.1. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 2.4.).

Таблица 2.4

Определение первоначальной стоимости основного средства и отражение операций в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенного основного средства (без НДС)	$(120\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120)$	100 000	08	60
2	Выделен НДС	$(120\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120)$	20 000	19	60
3	Отражены расходы на доставку (без учета НДС)	$(6\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120)$	5 000	08	60
4	Выделен НДС	$(6\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120)$	1 000	19	60
5	Определена первоначальная стоимость основного средства при вводе в эксплуатацию	$(100\,000 \text{ руб.} + 5\,000 \text{ руб.})$	105 000	01	08
6	Произведена оплата с расчетного счета поставщику основного средства и за доставку	$(120\,000 \text{ руб.} + 6\,000 \text{ руб.})$	126 000	60	51
7	Принят к вычету НДС	$(20\,000 \text{ руб.} + 1\,000 \text{ руб.})$	21 000	68	19

Задача 2.2. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 2.5.).

Таблица 2.5

Определение первоначальной стоимости основного средства и отражение операций в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость основного средства по договору купли-продажи (без НДС)	$(150\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120)$	125 000	08	60
2	Выделен НДС	$(150\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120)$	25 000	19	60
3	Отражается сумма расходов на доставку (без НДС)	$(2\,400 \text{ руб.} \cdot 100/120)$	2 000	08	60
4	Выделен НДС	$(2\,400 \text{ руб.} \cdot 20/120)$	400	19	60

Окончание табл. 2.5

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
5	Отражены расходы на монтаж (без НДС)	(1 400 руб. * 100/120)	1 167	08	60
6	Выделен НДС	(1 400 руб. * 20/120)	233	19	60
7	Определена первоначальная стоимость основного средства	(125 000 руб. + 2 000 руб. + 1 167 руб.)	128 167	01	08
8	Произведена оплата с расчетного счета поставщику основного средства, за доставку и монтаж	(150 000 руб. + 2 400 руб. + 1 400 руб.)	153 800	60	51
9	Принят к вычету НДС	(25 000 руб. + 400 руб. + 233 руб.)	25 633	68	19

Задача 2.3. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 2.6.).

Таблица 2.6

**Определение первоначальной стоимости основного средства
и отражение операций в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал	155 000	75	80
2	Отражено поступление основного средства в счет вклада в уставный капитал организации по согласованной стоимости	155 000	08	75
3	Определение первоначальной стоимости основного средства	155 000	01	08

Задача 2.4. Норма амортизационных отчислений:

$$Na = (1 / \text{Срок полезного использования}) \cdot 100$$

$$Na = (1/5) \cdot 100 = 20\%.$$

Годовая сумма амортизационных отчислений:

$$(120\,000 \text{ руб.} \cdot 20\%) = 24\,000 \text{ руб.}$$

Задача 2.5. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20% (100%/5), увеличивается на коэффициент ускорения 2. Таким образом, годовая норма амортизации составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету, и составит 40 000 руб. $(100\,000 \text{ руб.} \cdot 40\%)$.

Во второй год эксплуатации основного средства амортизация начисляется в размере 40% от остаточной стоимости на начало отчетного года, т. е. разницы между первоначальной стоимостью объекта основного средства и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составляет 24 000 руб. $(100\,000 \text{ руб.} - 40\,000 \text{ руб.}) \cdot 40\%$.

В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, составит 14 400 руб.: $(60\,000 \text{ руб.} - 24\,000 \text{ руб.}) \cdot 40\%$ и т. д.

Задача 2.6. В первый год эксплуатации оборудования сумма амортизационных отчислений составит 90 000 руб.:

$$(150\,000 \text{ руб.} \cdot 1\,200 \text{ ед.}) / 2\,000 \text{ ед.} = 90\,000 \text{ руб.}$$

Сумма амортизационных отчислений за второй год эксплуатации составит 60 000 руб.

$$(150\,000 \text{ руб.} \cdot 800 \text{ ед.}) / 2\,000 \text{ ед.} = 60\,000 \text{ руб.}$$

Задача 2.7. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 2.7.).

Таблица 2.7

**Определение финансового результата от продажи основного средства
и отражение операций в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Списывается сумма накопленной амортизации на день выбытия основного средства	X	45 000	02	02
2	Списывается остаточная стоимость основного средства	80 000 руб. — 45 000 руб.	35 000	91	01
3	Отражается выручка от продажи основного средства	X	60 000	62	91
4	Выделяется НДС	60 000 руб. * 20/120	10 000	91	68
5	Определяется финансовый результат от продажи основного средства (прибыль)	60 000 руб. — 10 000 руб. — 45 000 руб.	5 000	91	99

Задача 2.8. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 2.8.).

Таблица 2.8

**Определение первоначальной стоимости основного средства
и отражение операций в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретения основного средства	300 000 руб. * 100/120	250 000	07	60
2	Выделен НДС	300 000 руб. * 20/120	50 000	19	60
3	Отражается доставка основного средства	6 000 руб. * 100/120	5 000	07	60
4	Выделен НДС	6 000 руб. * 20/120	1 000	19	60
5	Основное средство передано в монтаж	250 000 руб. + 5 000 руб.	255 000	08	07
6	Отражены расходы на монтаж	12 000 руб. * 100/120	10 000	08	60
7	Выделен НДС	12 000 руб. * 20/120	2 000	19	60
8	Определена первоначальная стоимость основного средства	255 000 руб. + 10 000 руб.	265 000	01	08
9	Произведена оплата с расчетного счета поставщику основного средства, за доставку и монтаж	300 000 руб. + 6 000 руб. + 12 000 руб.	318 000	60	51
10	Принят к вычету НДС	50 000 руб. + 1 000 руб. + 2 000 руб.	53 000	68	19
11	Начислена амортизация за один месяц эксплуатации	N амортизации = 20% A = 265 000 руб.* 20%/12 месяцев	4 417	20	02

Задача 2.9. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 2.9.).

Таблица 2.9

**Выбытие основного средства и отражение операций
в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Списывается начисленная амортизация за время эксплуатации объекта основных средств	52 000	02	01
2	Оприходованы запасные части по рыночной стоимости	1 100	10	91

Окончание табл. 2.9

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
3	Определен финансовый результат от списания основного средства (прибыль)	1 100	91	99

Задача 2.10. В бухгалтерском учете организации результаты переоценки отражаются следующим образом (табл. 2.10).

Таблица 2.10

Отражение в учете результатов переоценки основного средства

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Переоценка на 31.12.2019 г.				
1.1	Отражена дооценка объекта основного средства	690 000 руб.— 613 000 руб.	77 000	01	83
1.2	Отражена дооценка амортизации	(690 000 руб. / 613 000 руб.* 91 190 руб.— 91 190 руб.)	11 455	83	02
2	Переоценка на 31.12.2020 г.				
31.12.2020 г. стоимость объекта основных средств снизилась до 560 000 руб. Накопленная сумма амортизация на отчетную дату — 171 074 руб. Соответственно, уценка объекта основного средства составит 130 000 руб. (690 000—560 000), что превышает сумму дооценки, проведенной в 2019 г. В соответствии с требованиями ПБУ 6/01 уценка стоимости основного средства сверх суммы дооценки относится на прочие расходы, а уценка амортизации, соответственно, — на прочие доходы.					
2.1.	Произведена уценка объекта основного средства в пределах дооценки прошлого года	X	77 000	83	01
2.2.	Произведена уценка объекта основного средства сверх суммы дооценки	(130 000 руб.— 77 000 руб.)	53 000	91/2	01
2.3.	Отражена уценка амортизации за счет добавочного капитала	X	11 455	02	83
2.4.	Отражена уценка амортизации за счет прочих доходов	(171 074 руб.— 560 000 руб. / 690 000 руб. * 171 074 руб.— 11 455 руб.)	20 776	02	91/1

Задания для самостоятельного решения

Задача 2.11. Организация приобрела оборудование стоимостью 375 000 руб., включая НДС. Стоимость доставки основного средства составляет 5 000 руб., включая НДС. Затраты на монтаж основного средства составили 14 000 руб., включая НДС. Определить первоначальную стоимость приобретенного основного средства и отразить операции.

Задача 2.12. Организация провела переоценку оборудования, в результате которой его первоначальная стоимость увеличилась на 20 000 руб., сумма амортизации увеличилась на 4 000 руб. Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по переоценке основного средства.

Задача 2.13. Организация продает объект основного средства за 72 000 руб., включая НДС. Первоначальная стоимость основного средства составляет 260 000 руб., сумма начисленной амортизации на день продажи — 210 000 руб.

Отразите на счетах операции по учету выбытия основного средства.

Задача 2.14. Организация приобрела оборудование стоимостью 425 000 руб., включая НДС. Срок полезного использования оборудования 5 лет.

Согласно технической документации, стоимость оборудования будет погашена полностью, когда с его применением будет выпущено 2 000 единиц продукции. В первый год эксплуатации оборудования выпущено 1 200 единиц продукции, во второй год эксплуатации фактический выпуск продукции составил 800 единиц.

Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по приобретению и рассчитать амортизацию:

- а) линейным способом;
- б) способом уменьшаемого остатка (коэффициент ускорения 2);
- г) способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Задача 2.15. Организация приобрела оборудование стоимостью 702 000 руб., включая НДС. Оплата была произведена с расчетного счета. После проведения пуско-наладочных работ, осуществленных вспомогательным производством стоимостью 12 000 руб., оборудование было введено в эксплуатацию. Срок полезного использования составляет 5 лет, амортизация начисляется линейным способом. Определить первоначальную стоимость приобретенного оборудования, рассчитать ежемесячную сумму амортизационных отчислений, отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Глава 3. Порядок учета нематериальных активов

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет нематериальных активов;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета нематериальных активов;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности операций по движению нематериальных активов.

3.1. Нормативное регулирование учета нематериальных активов

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (в ред. приказа Минфина России от 16.05.2016 г. № 64н) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

Положение 14/2007 не применяется в отношении:

- а) не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- б) не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- в) материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (далее — средства индивидуализации);
- г) финансовых вложений.

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

- а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования

в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

- б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации — патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т. п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее — контроль над объектом);
- в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может признавать расходы на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов в соответствии с ПБУ 14/2007, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления.

При выполнении условий, установленных ПБУ 14/2007, к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания.

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

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

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

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

В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов;
- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;
- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;
- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;

- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;
- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;
- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;
- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;
- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;
- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;
- наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

3.2. Первоначальная оценка нематериальных активов

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

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Расходами на приобретение нематериального актива являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива, кроме расходов, предусмотренных ПБУ 14/2007, к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в том числе в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

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

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость

нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В табл. 3.1 представлены типовые проводки по учету поступления нематериальных активов в организацию.

Таблица 3.1

**Типовые проводки по учету поступления нематериальных активов
в организацию**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Операции по приобретению нематериальных активов за плату (НМА)			
1	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам поставщика	08	60
2	Отражена стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением объекта НМА (без учета НДС)	08	60; 76
4	Отражены суммы НДС, относящиеся к указанным выше расходам	19	60; 76
5	Отражены расходы по оплате регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, связанных с приобретением НМА	08	76
6	Произведена оплата за объект НМА и всех расходов, связанных с его приобретением	60; 76	51
7	Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических расходов)	04	08
8	Принят к вычету НДС	68	19
Операции по созданию самой организацией НМА			
10	Отражены расходы на создание НМА (материалы; начислена амортизация основных средств, используемых при создании НМА; начислена заработная плата работникам, занятым созданием НМА; начислены страховые взносы)	08	10; 02; 70; 69
11	НМА принят к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических расходов на создание)	04	08
Операции по поступлению НМА в счет вклада в уставный капитал организации			
1	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75	80
2	Отражена стоимость НМА, поступившего в счет вклада в уставный капитал	08	75
3	Принят к учету НМА	04	08

3.3. Последующая оценка нематериальных активов

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 14/2007.

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

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

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

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

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

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки нематериальных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

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

В табл. 3.2 представлены типовые проводки по переоценке нематериальных активов.

Таблица 3.2

**Типовые проводки по переоценке нематериальных активов
в организацию**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Если переоценка ранее не производилась			
1	Отражена сумма дооценки: - первоначальной стоимости НМА; - суммы накопленной амортизации	04 83	83 05
2	Отражена сумма уценки: - первоначальной стоимости НМА; - суммы накопленной амортизации	91 05	04 91
Если в предыдущем периоде производилась дооценка			
1	Отражена сумма дооценки: - первоначальной стоимости НМА; - суммы накопленной амортизации	04 83	83 05
2	Отражена сумма уценки: а) в пределах прошлой дооценки первоначальной стоимости НМА; суммы накопленной амортизации	83 05	04 83
3	б) сверх прошлой дооценки первоначальной стоимости НМА; суммы накопленной амортизации	91 05	04 91
Если в предыдущем периоде производилась уценка			
1	Отражена сумма уценки: - первоначальной стоимости НМА; - суммы накопленной амортизации	91 05	04 91
2	Отражена сумма дооценки: а) в пределах прошлой уценки первоначальной стоимости НМА; суммы накопленной амортизации	04 91	91 05
3	б) сверх прошлой уценки первоначальной стоимости НМА; суммы накопленной амортизации	04 83	83 05

3.4. Амортизация нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования, если иное не установлено ПБУ 14/2007.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

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

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

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

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

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

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

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

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

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

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

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

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

- а) при линейном способе — исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;
- б) при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;
- в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

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

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

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учета.

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

3.5. Списание нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их инвентаризации; в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Дата списания нематериального актива с бухгалтерского учета определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

В табл. 3.3 представлены типовые проводки по списанию нематериальных активов.

Таблица 3.3

**Типовые проводки по списанию нематериального актива с учета
организации в связи с его продажей**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Списана начисленная амортизация НМА	05	04
2	Списана остаточная стоимость НМА	91	04
3	Отражена выручка от продажи исключительных прав на нематериальный актив	62	91
4	Учтены в составе прочих расходов затраты, связанные с продажей исключительных прав на нематериальный актив	91	76
5	Отражена прибыль от продажи нематериального актива	91	99
6	Отражен убыток от продажи нематериального актива	99	91

По строке 1110 «Нематериальные активы» бухгалтерского баланса указывается остаточная стоимость НМА организации (п. 35 ПБУ 4/99, Письмо Минфина России от 30.01.2006 г. № 07–05–06/16). Остаточная стоимость нематериальных активов определяется как разница между сальдо по счетам 04 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).

3.6. Учет деловой репутации организации

Согласно ПБУ 14/2007 в составе нематериальных активов для целей бухгалтерского учета учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

В соответствии с ПБУ 14/2007 для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом

или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами.

Отрицательная деловая репутация — скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п.

Положительная деловая репутация включается в состав нематериальных активов в качестве отдельного инвентарного объекта на основании передаточного акта и карточки учета НМА (п. 4, 43 ПБУ 14/2007). Рассматриваемый вид НМА учитывается на счете 04 «Нематериальные активы». Аналитический учет по счету 04 ведется по отдельным объектам НМА.

Принятие к бухгалтерскому учету НМА деловой репутации отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Отражение в учете положительной деловой репутации

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Отражены вложения во внеоборотные активы в виде положительной деловой репутации (без учета НДС)	08	60
2	Выделен НДС	19	60
3	Актив принят к учету в составе НМА	04	08

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов. Поскольку ПБУ 14/2007 не устанавливает порядка учета отрицательной деловой репутации, организация вправе разработать свой порядок учета как с применением счета 08, так и без него, закрепив его в учетной политике:

Дебет 60 (08) Кредит 91/1 — отражена отрицательная деловая репутация.

ПБУ 14/2007 устанавливает, что приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации). В данном случае речь идет только о положительной деловой репутации.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом в соответствии с п. 29 ПБУ 14/2007. Таким образом, у организации нет права выбора способа амортизации деловой репутации — можно применять только линейный способ,

согласно которому ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) НМА равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

По общему правилу начисление амортизации по НМА производится начиная с месяца, следующего за месяцем принятия НМА к учету, до полного погашения его стоимости либо списания с бухгалтерского учета (п. 31 ПБУ 14/2007).

Суммы начисленной амортизации по объектам НМА включаются в состав расходов по обычным видам деятельности (пп. 5, 16 ПБУ 10/99).

Для обобщения информации об амортизации деловой репутации организации используют счет 05 «Амортизация нематериальных активов» (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы»). Начисленная сумма амортизации НМА отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Поскольку аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам НМА, то в бухгалтерском учете нужно выделить отдельный субсчет к счету 05 для начисления амортизации по деловой репутации.

По объектам НМА, по которым амортизация учитывается без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», начисленные суммы амортизационных отчислений списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы». Такая оговорка предусмотрена инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Начисление амортизации по деловой репутации отражается следующей записью: Дебет 26 Кредит 05 (04).

Таким образом, для целей бухгалтерского учета в составе НМА может учитываться деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.

При этом деловая репутация может быть как положительной, так и отрицательной. Положительная амортизируется в установленном порядке, а отрицательная в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Тестовые задания

1. Как начисляется амортизация линейным способом по нематериальным активам?
 - а) исходя из остаточной стоимости;
 - б) исходя из срока полезного использования и первоначальной стоимости;
 - с) 50% при поступлении и 50% при списании.
2. В какой оценке отражают НМА в балансе?
 - а) по первоначальной стоимости;
 - б) по остаточной стоимости;
 - с) по восстановительной стоимости.
3. Какими проводками отражают списание НМА?
 - а) Дебет 05 Кредит 04, Дебет 91 Кредит 04;
 - б) Дебет 91 Кредит 04, Дебет 99 Кредит 04;
 - с) Дебет 04 Кредит 91;
 - д) Дебет 05 Кредит 04.
4. Какими проводками отражают приобретение НМА у юридического лица?
 - а) Дебет 08 Кредит 76, Дебет 19 Кредит 76, Дебет 04 Кредит 08;
 - б) Дебет 04 Кредит 08, Дебет 04 Кредит 19;
 - с) Дебет 04 Кредит 76;
 - д) Дебет 04 Кредит 60.
5. Какой проводкой отражают начисление амортизации НМА?
 - а) Дебет 05 Кредит 04;
 - б) Дебет 04 Кредит 05;
 - с) Дебет 26 Кредит 05;
 - д) Дебет 05 Кредит 26.
6. Отражение передачи нематериальных активов в уставный капитал другой организации оформляется в учете следующей записью:
 - а) Дебет 58 Кредит 04;
 - б) Дебет 04 Кредит 58;
 - с) Дебет 58 Кредит 91;
 - д) Дебет 91.2 Кредит 58.
7. Какими проводками отражают безвозмездное получение НМА?
 - а) Дебет 04 Кредит 91;

- б) Дебет 08 Кредит 91; Дебет 04 Кредит 08;
 с) Дебет 04 Кредит 83.
8. Организация продает объект НМА, фактической (первоначальной) стоимостью 215 000 руб., амортизация на день продажи составляет 72 500 руб., выручка — 185 000 руб. Чему равен финансовый результат и какими записями отражается в бухгалтерском учете?
- а) 11 667 руб.;
 б) 42 500 руб.;
 с) 102 500 руб.;
 д) Дебет 91 Кредит 99;
 е) Дебет 99 Кредит 91;
 ф) Дебет 90 Кредит 99.
9. Деловая репутация фирмы — это:
- а) совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации;
 б) как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).
 с) право на использование фирменного наименования юридического лица.
10. По какой стоимости принимают на учет НМА, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал?
- а) по согласованной;
 б) по рыночной;
 с) по остаточной.

Ответы на тестовые задания

1	2	3	4	5
b	b	a	a	c
6	7	8	9	10
a	b	b, d	b	a

Практические задачи

Задача 3.1. В 2020 г. организация приобрела лицензии программного продукта для целей ведения деятельности на сумму 120 000 руб. (НДС не облагаются). Кроме того организация произвела дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением программного продукта в виде консультационных услуг на сумму 6 000 руб., включая НДС. Денежные средства перечислены с расчетного счета организации после фактического получения всех необходимых документов. Отразить операции и определить фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива.

Задача 3.2. Сотрудники организации в соответствии с порученным им заданием разработали компьютерную программу. Согласно заключенным договорам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю. Организация понесла следующие затраты, связанные с разработкой нематериального актива:

- заработная плата сотрудников, разрабатывающих программу — 150 000 руб.;
- страховые взносы — рассчитать;
- расходные материалы — 12 000 руб.;
- консультационные услуги сторонних организаций — 6 000 руб., включая НДС.

Отразить операции и определить фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива.

Задача 3.3. Организация получила от учредителя в счет вклада в уставный капитал исключительное право на нематериальный актив (программный продукт). Согласованная стоимость нематериального актива составляет 110 000 руб. Кроме того, организация понесла дополнительные расходы, связанные с подготовкой программного продукта к дальнейшему использованию в организации:

- заработная плата сотрудников организации, которые принимали участие в этой работе — 14 000 руб.;
- страховые взносы — рассчитать;
- материальные затраты — 1 800 руб.

Отразить операции и определить фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива.

Задача 3.4. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива составляет 148 000 руб., срок полезного использования 4 года. Необходимо рассчитать амортизацию линейным способом и отразить в учете.

Задача 3.5. Организация по договору перехода исключительного права собственности передает объект нематериальных активов по договорной стоимости 120 000 руб. (НДС не облагается). Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов 140 000 руб. Сумма амортизационных отчислений на момент продажи составляет 12 000 руб. Отразить операции, определить финансовый результат от продажи нематериального актива.

Задача 3.6. Сотрудниками организации выполнена работа по созданию нематериального актива. Затраты составили:

- заработная плата – 67 000 руб.;
- страховые взносы – рассчитать;
- материалы – 10 000 руб.

Срок полезного использования созданного нематериального актива составляет 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Нематериальный актив принят на учет по фактической (первоначальной) стоимости.

Через три года организация принимает решение продать право на данный нематериальный актив за 45 000 руб. (НДС не начисляется). Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по созданию и продаже нематериального актива.

Ответы к практическим задачам

Задача 3.1. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и отражение операций в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражается стоимость приобретенной лицензии на программный продукт	X	120 000	08	60
2	Отражается стоимость консультационных услуг (без учета НДС)	6 000 руб. * 100/120	5 000	08	60
3	Выделяется НДС	6 000 руб. * 20/120	1 000	19	60

Окончание табл. 3.5

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
4	Определяется фактическая (первоначальная) стоимость НМА	120 000 руб. + 5 000 руб.	125 000	04	08
5	Произведена оплата с расчетного счета организации за лицензию программного продукта и консультационные услуги	120 000 руб. + 6 000 руб.	126 000	60	51
6	Принят к вычету НДС	X	1 000	68	19

Задача 3.2. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 3.6.).

Таблица 3.6

Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и отражение операций в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата сотрудников	X	150 000	08	70
2	Начислены страховые взносы	150 000 руб. * 30%	45 000	08	69
3	Списаны расходные материалы	X	12 000	08	10
4	Отражены консультационные услуги (без учета НДС)	6 000 руб. * 100/120	5 000	08	76
5	Выделен НДС	6 000 руб. * 20/120	1 000	19	76
6	Сформирована фактическая (первоначальная) стоимость НМА	150 000 руб. + 45 000 руб. + 12 000 руб. + 5 000 руб.	212 000	04	08

Задача 3.3. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 3.7.).

Таблица 3.7

Определение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и отражение операций в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражено поступление нематериального актива в счет вклада в уставный капитал	X	110 000	08	75
2	Начислена заработная плата сотрудников, связанных с подготовкой программного продукта к дальнейшему использованию в деятельности организации	X	14 000	08	70
3	Начислены страховые взносы	14 000 руб. * 30%	4 200	08	69
4	Списаны материалы	X	1 800	08	10
5	Определена фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива	110 000 руб. + 14 000 руб. + 4 200 руб. + 1 800 руб.	130 000	04	08

Задача 3.4. Рассчитаем норму амортизации по следующей формуле:

$$Na = 1 / \text{Срок полезного использования} * 100$$

$$Na = 25\%$$

$$\text{Сумма годовой амортизации} = 148\,000 * 25\% = 37\,000 \text{ руб.}$$

$$\text{Сумма ежемесячной амортизации} = 37\,000 \text{ руб.} / 12 \text{ месяцев} = 3\,083 \text{ руб.}$$

Начисление ежемесячной амортизации нематериального актива отражается в учете следующей записью:

Дебет 26 Кредит 05 на сумму 3 083 руб.

Задача 3.5. В бухгалтерском учете отражаются следующие записи (табл. 3.8.).

Таблица 3.8

Продажа нематериального актива и отражение операций в бухгалтерском учете

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Списана сумма начисленной амортизации	X	14 000	05	04

Окончание табл. 3.8

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2	Списана остаточная стоимость нематериального актива	80 000 руб. — 14 000 руб.	66 000	91/2	04
3	Отражена выручка от продажи нематериального актива	X	120 000	62	91/1
4	Определен финансовый результат от продажи нематериального актива	120 000 руб. — 66 000 руб.	54 000	91/9	99
5	Получены деньги от покупателя	X	120 000	51	62

Задача 3.6. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 3.9.).

Таблица 3.9

**Продажа нематериального актива и отражение операций
в бухгалтерском учете**

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражены затраты на заработную плату	X	67 000	08	70
2	Начислены страховые взносы	67 000 руб. * 30%	20 100	08	69
3	Отражены материальные затраты	X	10 000	08	10
4	Определена фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива	67 000 руб. + 20 100 руб. + 10 000 руб.)	97 100	04	08
5	Начислена амортизация за 3 года эксплуатации линейным способом	Na= 20% 97 100 руб. * 20%* 3 года	58 260	26	05
6	Списана начисленная амортизация	X	58 260	05	04
7	Списана остаточная стоимость нематериального актива	97 100 руб. — 58 260 руб.	38 840	91/2	04
8	Отражена выручка от продажи нематериального актива	X	45 000	62	91/
9	Отражен финансовый результат от продажи нематериального актива (прибыль)	45 000 руб. — 38 840 руб.	6 160	91/9	99

Задания для самостоятельного решения

Задача 3.7. Одним из учредителей в качестве вклада в уставный капитал внесен нематериальный актив стоимостью 54 000 руб. Расходы по оформлению прав на нематериальный актив составили 3 200 руб. Отообразить на счетах бухгалтерского учета факт поступления нематериального актива в счет вклада в уставный капитал, определить его первоначальную стоимость.

Задача 3.8. Сотрудники организации в соответствии с порученным им заданием разработали компьютерную программу. Согласно заключенным контрактам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю. Создавая нематериальный актив, организация оплатила:

- труд сотрудников, разрабатывающих программу — 120 000 руб.;
- страховые взносы — ? руб.;
- расходные материалы — 8 200 руб.;
- услуги сторонних организаций по доработке программы — 7 000 руб., включая НДС 9 000 руб.
- расходы по оформлению прав — 1 500 руб.

Отообразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета организации, определить первоначальную стоимость нематериального актива.

Задача 3.9. Организация по договору купли-продажи продает исключительное право на нематериальный актив по договорной стоимости 102 000 руб., включая НДС. Первоначальная стоимость нематериального актива 78 000 руб. Сумма амортизационных отчислений на момент списания 9 000 руб. Отообразить операции и определить финансовый результат от продажи нематериального актива.

Задача 3.10. Организация приобрела исключительные имущественные авторские права на программный продукт за 184 000 руб., включая НДС руб. Организация произвела дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением программного продукта в виде консультационных услуг на сумму 4 000 руб., включая НДС. Денежные средства перечислены с расчетного счета организации после фактического получения всех необходимых документов. Отообразить хозяйственные операции.

Задача 3.11. Организация владеет исключительным правом на использование промышленного образца в течение трех лет на выпуск 110 000

единиц продукции первоначальной стоимостью 315 000 руб., срок полезного использования составляет 4 года.

Начислить амортизацию на нематериальный актив следующими способами:

- а) линейный;
- б) уменьшаемого остатка;
- в) способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Задача 3.12. Затраты организации по созданию нематериального актива составили: заработная плата с отчислениями — 87 000 руб., материалы — 12 000 руб. Срок полезного использования созданного нематериального актива составляет 5 лет. Амортизация начисляется линейным способом. Нематериальный актив принят на учет по первоначальной стоимости.

Через три года организация принимает решение продать право на данный нематериальный актив за 49 000 руб., включая НДС.

Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по созданию и продаже нематериального актива.

Глава 4. Порядок ведения учета запасов

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет нематериальных запасов;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета запасов;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности операций по движению запасов.

4.1. Нормативное регулирование учета запасов

Бухгалтерский учет запасов регулируется приказом Минфина России от 15.11.2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». ФСБУ 5/2019 заменит ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

Применять ФСБУ 5/2019 «Запасы» нужно с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 г., но организации вправе использовать его и ранее.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций и не применяется организациями бюджетной сферы.

ФСБУ 5/2019 «Запасы» может не применяться микропредприятием за исключением микропредприятия, которое не вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. При этом затраты, которые в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены.

Организация может принять решение не применять ФСБУ 5/2019 «Запасы» в отношении запасов, предназначенных для управленческих

нужд. При этом затраты, которые в соответствии с ФСБУ «Запасы» должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходами периода, в котором были понесены. Указанное решение раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

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

Запасами, в частности, являются:

- а) сырье, материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- б) инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами;
- в) готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- г) товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- д) готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;
- е) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе — незавершенное производство). Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции;
- ж) объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации;

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

ФСБУ «Запасы» не распространяется на:

- а) финансовые активы, включая предназначенные для продажи;
- б) материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки;
- в) материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам.

Запасы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

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

Единица учета запасов устанавливается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах в бухгалтерском учете, а также надлежащий контроль наличия и движения их. В зависимости от вида запасов, характера и порядка приобретения (создания) и (или) потребления (продажи, использования) организация устанавливает единицей учета запасов номенклатурный номер, инвентарный номер, партию, однородную группу, отдельный объект или иную единицу.

После признания запасов в бухгалтерском учете допускаются последующие изменения единиц их учета.

Для целей бухгалтерского учета запасы подлежат классификации по видам исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла организации.

Организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения материальных ценностей, а также переданных в производство (эксплуатацию) объектов.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается с учетом существенности следующая информация:

- а) балансовая стоимость запасов на начало и конец отчетного периода;
 - б) сверка остатков запасов в разрезе фактической себестоимости и обесценения на начало и конец отчетного периода и движения запасов за отчетный период;
 - в) в случае восстановления ранее созданного резерва под обесценение причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
 - г) балансовая стоимость запасов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе запасов, находящихся в залоге;
 - д) способы расчета себестоимости запасов;
 - е) последствия изменения способов расчета себестоимости запасов (по сравнению с предыдущим отчетным периодом);
 - ж) авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с приобретением, созданием, переработкой запасов.
- Информация о запасах (сырье и материалы, незавершенное производство, полуфабрикаты на промежуточных стадиях производства, готовая продукция и товары отгруженные, др.) отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности в разрезе видов запасов.

Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ «Запасы» отражаются по выбору организации ретроспективно (как если бы ФСБУ «Запасы» применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни) либо перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения ФСБУ «Запасы», без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Организация раскрывает выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ «Запасы» в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением ФСБУ «Запасы».

4.2. Оценка при признании запасов

Запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость запасов, кроме незавершенного производства и готовой продукции, включаются фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования. Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приоб-

ретением (созданием) запасов. Не считается затратами предварительная оплата поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления запасов, выполнения работ, оказания услуг.

В целях определения фактической себестоимости запасов к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение капитала организации вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда), безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), а также увеличение целевого финансирования некоммерческой организации вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования.

В фактическую себестоимость запасов, в частности, включаются:

- а) уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов суммы;
- б) затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);
- в) затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;
- г) величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды;
- д) связанные с приобретением (созданием) запасов проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- е) иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов.

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

- а) за вычетом возмещаемых сумм налогов и сборов;
- б) с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной

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

При приобретении запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), считается справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 г. № 217н.

При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается справедливая стоимость запасов. При невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

Организация, в которой применяются упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе определять затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), в сумме балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, понесенных на выполнение работ, оказание услуг, вне зависимости от возможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, приобретаемых запасов.

Затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, которые организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этих запасов.

В случае если в качестве запасов признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов, затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

В себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются:

- а) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- б) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов;
- в) расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов;
- г) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов.

Продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости.

При осуществлении розничной торговли приобретенные товары допускается оценивать по продажной стоимости с отдельным учетом наценок. Величина наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.

При осуществлении торговой деятельности допускается включать в состав расходов на продажу затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу.

Запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю под залог, оцениваются в бухгалтерском учете в сумме, предусмотренной в договоре, с последующим определением их фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. К таким затратам относятся:

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) отчисления на социальные нужды;
- г) амортизация;
- д) прочие затраты.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты).

Классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно.

Косвенные затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно.

В фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются:

- а) затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- б) затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- в) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- г) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг;
- д) расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- е) расходы на рекламу и продвижение продукции;
- ж) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Незавершенное производство и готовую продукцию в массовом и серийном производстве допускается оценивать:

- а) в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат;
- б) в сумме плановых (нормативных) затрат. Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей; подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

Разница между фактической себестоимостью незавершенного производства и готовой продукции и их стоимостью относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

В табл. 4.1 представлены типовые проводки по приобретению и прочему поступлению материально производственных запасов в организацию.

Таблица 4.1

Типовые проводки по учету поступления материально-производственных запасов

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Поступление материалов, приобретенных за плату (без использования счета 15)			
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60
2	Отражена сумма НДС со стоимости материалов	19	60
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов (без учета НДС)	10	60
4	Отражена сумма НДС со стоимости услуг по доставке материалов	19	60
5	Произведена оплата поставщику за материалы и транспортной организации за доставку материалов	60	51
6	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по материалам и транспортным услугам	68	19
Поступление материалов, приобретенных за плату (с использованием счета 15)			
1	Отражена покупная стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	15	60
2	Отражена сумма НДС с покупной стоимости материалов	19	60
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов (без учета НДС)	15	60
4	Отражена сумма НДС со стоимости услуг по доставке материалов	19	60
5	Произведена оплата поставщику за материалы	60	51
6	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке материалов	60	51
7	Приняты к учету материалы по учетным ценам	10	15
8	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по материалам и транспортным услугам	68	19
9	Отражено списание материалов в основное производство	20	10

Окончание табл. 4.1

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
10	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам ниже их фактической себестоимости)	16	15
11	Списана в производство сумма выявленных отклонений	20	16
Операции по поступлению МПЗ в счет вклада в уставный капитал организации			
1	Отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	75	80
2	Приняты к учету материалы, поступившие в счет вклада в уставный капитал организации	10	75

4.3. Оценка после признания запасов

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

- а) фактическая себестоимость запасов;
- б) чистая стоимость продажи запасов.

Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. При этом за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, принимается величина, равная приходящейся на данные запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы. В случае если определение указанной величины является затруднительным, за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

Для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи считается обесценением запасов. Признаками обесценения запасов могут быть, в частности, моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов. В случае обесценения запасов организация создает резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости запасов

над их чистой стоимостью продажи. При этом балансовой стоимостью запасов считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва. В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, балансовая стоимость таких запасов уменьшается до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение. В случае если чистая стоимость продажи запасов, по которым признано обесценение, повышается, балансовая стоимость таких запасов увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше их фактической себестоимости).

Величина обесценения запасов признается расходом периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение.

Величина восстановления резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде.

Организация с упрощенным учетом вправе оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости.

Запасы некоммерческой организации, используемые в целях, ради которых она создана, оцениваются на отчетную дату по фактической себестоимости.

Организация, принявшая решение оценивать запасы по справедливой стоимости, на отчетную дату оценивает эти запасы также по справедливой стоимости. Такая организация признает в качестве дохода или расхода отчетного периода разницу между следующими величинами:

- а) справедливая стоимость учитываемых в соответствии с настоящим пунктом запасов в момент их признания, а также последующие изменения этой стоимости;
- б) сумма затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость запасов.

В организации, осуществляющей розничную торговлю и оценивающей приобретенные товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок, товары представляются в бухгалтерском балансе за вычетом наценок.

4.4. Отпуск и списание запасов

При отпуске запасов в производство, отгрузке готовой продукции, товаров покупателю, списании запасов, себестоимость запасов рассчитывается одним из следующих способов:

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

Для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета себестоимости.

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

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

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

Запасы списываются:

- а) одновременно с признанием выручки от их продажи;
- б) при выбытии в случаях, отличных от продажи;
- в) при возникновении обстоятельств, в связи с которыми организация не ожидает поступление экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) запасов (некоммерческая организация не может использовать запасы в целях своей деятельности).

Операции, приводящие к изменению вида запасов (отпуск запасов в производство, выпуск продукции, отгрузка готовой продукции, товаров покупателю до признания выручки), не являются основанием прекращения признания запасов активами.

Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода:

- а) в котором признана выручка от продажи этих запасов;
- б) в котором данное выбытие (списание) произошло, в случаях, отличных от продажи запасов.

В табл. 4.2 представлены типовые проводки по передаче материалов в производство.

Таблица 4.2

Типовые проводки по передаче материалов в производство

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Списаны материалы на нужды основного производства	20	10
2	Списаны материалы на нужды вспомогательного производства	23	
3	Списаны материалы на общепроизводственные нужды	25	
4	Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	

Доходы от выбытия материалов (например, выручка от их продажи) отражаются в составе прочих доходов. В частности, при продаже материалов проводка будет такой: Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») Кредит счета 91.1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — отражена выручка от продажи материалов.

Затраты, связанные с выбытием материалов, а также фактическая себестоимость проданных материалов включаются в состав прочих расходов:

Дебет счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит счета 10 «Материалы» — отражена в составе прочих расходов фактическая себестоимость материалов, списанных с баланса компании;

Дебет счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит счетов 10 «Материалы» (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и пр.) — учтены в составе прочих расходов затраты, связанные с выбытием материалов.

Если материалы проданы или переданы безвозмездно, то по этой операции начисляется НДС:

Дебет счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС при продаже или безвозмездной передаче материалов (если деятельность компании облагается НДС).

Передача имущества в счет вклада в уставный капитал реализацией не является и поэтому НДС не облагается. Вместе с тем, если сумма НДС по материально-производственным запасам, передаваемым в счет вклада в уставный капитал, ранее была принята к вычету вкладчиком, то впоследствии указанная сумма подлежит восстановлению вкладчи-

ком в размере, ранее принятом к вычету, и передается учреждаемому юридическому лицу.

В бухгалтерском учете организации будут отражены следующие записи:

1. Дебет счета 58.1 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции» Кредит счета 91.1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы и расходы» — списан номинальный размер доли уставного капитала, принадлежащей вкладчику;
2. Дебет счета 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит счета 10 «Материалы» — отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал в оценке, по которой они числились в учете вкладчика;
3. Дебет счета 19.3 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении МПЗ» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — восстановлена сумма НДС, ранее принятая к вычету;
4. Дебет 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы» Кредит счета 19.3 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении МПЗ» — сумма восстановленного НДС учтена в составе прочих расходов;
5. Дебет счета 91.9 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — учтена разница между величиной номинальной доли уставного капитала и стоимостью материалов, по которой они числились в учете вкладчика, а также суммой восстановленного НДС (прибыль или убыток).

Запасы отражаются в бухгалтерском балансе по строке 1210 «Запасы» по стоимости, определяемой исходя из используемых организацией способов оценки запасов, за вычетом созданного резерва под снижение их стоимости (пп. 58, 59, 60, 61, 62, 64, 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, пп. 24, 25 ПБУ 5/01, пп. 20, 35 ПБУ 4/99).

Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке 1210 «Запасы». Например, в бухгалтерском балансе может быть обособленно приведена информация о стоимости материалов, готовой продукции и товаров, о затратах в незавершенном производстве, если такая информация признается организацией существенной (абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99, п. 3 приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).

Тестовые задания

1. Операция «Поступили материалы от поставщика, оплата не произведена» отражается записью:

- а) Дебет 10 Кредит 71;
- б) Дебет 60 Кредит 51;

- с) Дебет 10 Кредит 60;
- д) Дебет 20 Кредит 10;
- е) Дебет 10 Кредит 62.

2. Организация приобрела материалы стоимостью 60 000 руб., включая НДС, предназначенные для производства продукции. В бухгалтерском учете фактическая стоимость приобретенных материалов отражается следующим образом:

- а) Дебет 10 Кредит 60 на сумму 60 000 руб.;
- б) Дебет 10 Кредит 60 на сумму 50 000 руб.;
- с) Дебет 41 Кредит 60 на сумму 50 000 руб.;
- д) Дебет 20 Кредит 60 на сумму 60 000 руб.

3. Выручка от продажи товаров составляет 475 000 руб., включая НДС. Себестоимость проданных товаров — 225 000 руб. Чему равна сумма НДС и какой записью отражается в бухгалтерском учете? Выберите два правильных варианта ответа:

- а) 79 167 руб.;
- б) 95 000 руб.;
- с) 72 458 руб.;
- д) Дебет 90/3 Кредит 68;
- е) Дебет 91/2 Кредит 68;
- ф) Дебет 19 Кредит 60.

4. Компания продала неиспользованную в основном производстве партию материалов. Такая продажа не является для компании основным видом деятельности. Какой бухгалтерской записью отражается начисление НДС к уплате в бюджет с выручки от реализации материалов?

- а) Дебет 62 Кредит 68;
- б) Дебет 76 Кредит 68;
- с) Дебет 90 Кредит 68;
- д) Дебет 91 Кредит 68;
- е) Дебет 19 Кредит 68.

5. Компания оприходовала материалы, оставшиеся после демонтажа объекта основных средств. В учете эта операция отражается следующим образом:

- а) Дебет 10 Кредит 02;
- б) Дебет 10 Кредит 91;
- с) Дебет 10 Кредит 90;
- д) Дебет 10 Кредит 98;
- е) Дебет 10 Кредит 01.

6. Оценка материалов по методу ФИФО отражает:
- a) себестоимость первых по времени закупок;
 - b) среднюю себестоимость материалов;
 - c) себестоимость последних по времени закупок;
 - d) нормативную себестоимость материалов.
7. От учредителя в счет вклада в уставный капитал получены материалы согласованной стоимостью 55 000 руб., расходы по доставке материалов составили 6 000 руб., включая НДС. Чему равна фактическая себестоимость материалов?
- a) 55 000 руб.;
 - b) 61 000 руб.;
 - c) 6 000 руб.;
 - d) 60 000 руб.
8. В качестве материалов к бухгалтерскому учету принимаются активы:
- a) используемые при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл;
 - b) используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи;
 - c) предназначенные для продажи;
 - d) потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.
9. К запасам организации относятся:
- a) товары для перепродажи;
 - b) финансовые активы, включая предназначенные для продажи;
 - c) сырье и материалы;
 - d) материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению и транспортировке.
10. По какой стоимости материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету?
- a) по фактической себестоимости;
 - b) по фактической первоначальной стоимости;
 - c) по остаточной стоимости;
 - d) по рыночной стоимости.

Ответы на тестовые задания

1. с

2. b

Расчет:

$60\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120 = 50\,000 \text{ руб.}$

3. a; e

Расчет:

$475\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120 = 79\,167 \text{ руб.}$

4. d

5. b

6. a

7. d

Расчет:

$55\,000 \text{ руб.} + (6\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120)$

8. d

9. a, c

10. a

Практические задачи

Задача 4.1. Организация приобрела материалы стоимостью 120 000 руб., включая НДС. Расходы по доставке материалов на склад организации составили 3 000 руб., включая НДС. Отразить операции, определить фактическую себестоимость приобретенных материалов.

Задача 4.2. Уставный капитал общества по учредительному договору определен в сумме 300 000 руб. Доли трех участников (двое физических лиц и юридическое лицо) определены как равные. Физические лица вносят свои вклады денежными средствами, а юридическое лицо — в виде материалов. Их согласованная оценка равна задолженности участника — 100 000 руб. Транспортные расходы по доставке материалов составили 6 000 руб., включая НДС. Отразить операции.

Задача 4.3. Остаток материалов на складе организации по состоянию на 1 января 20xx г. составляет 20 единиц стоимостью 2 000 руб. (цена за единицу — 100 руб.).

В течение января были следующие поставки материалов:

- 03.01.20xx г. — 5 ед. по цене 150 руб. = 750 руб.;

- 10.01.20xx г. — 30 ед. по цене 200 руб. = 6000 руб.;
- 17.01.20xx г. — 10 ед. по цене 250 руб. = 2500 руб.;
- 30.01.20xx г. — 40 ед. по цене 300 руб. = 12000 руб.

Списано в производство 100 единиц материалов.

Рассчитать себестоимость списанных материалов следующими методами:

- средней себестоимости,
- ФИФО.

Задача 4.4. Затраты основного производства на производство материалов для собственных нужд организации составили:

- стоимость сырья — 500 000 руб.;
- затраты на оплату труда рабочих — 350 000 руб.;
- страховые взносы — 105 000 руб.;
- амортизация основных средств основного производства — 32 000 руб.

Накладные расходы цеха, изготавливающего материалы (расходы на содержание административно-управленческого персонала) — 250 000 руб.

Тарный цех (отнесен в организации к вспомогательным производствам) изготовил тару для упаковки вышеуказанных материалов. Общие затраты тарного цеха составили 315 000 руб. (включая накладные расходы на содержание административно-управленческого персонала тарного цеха). Отразить в бухгалтерском учете операции по изготовлению материалов и определить фактическую себестоимость изготовленных материалов.

Ответы к практическим задачам

Задача 4.1. В бухгалтерском учете будут отражены следующие записи (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Отражение операций в бухгалтерском учете по приобретению материалов

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных материалов, без НДС	$120\,000 \text{ руб.} \cdot \frac{100}{120}$	100 000	10	60
2	Выделен НДС	$120\,000 \text{ руб.} \cdot \frac{20}{120}$	20 000	19	60
3	Отражены расходы на доставку материалов, без НДС	$3\,000 \text{ руб.} \cdot \frac{100}{120}$	2 500	10	60

Окончание табл. 4.3

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
4	Выделен НДС	3 000 руб. * 20/120	500	19	60
5	Отражена оплата за материалы и их доставку	120 000 руб. + 3 000 руб.	123 000	60	51
6	Принят к вычету НДС	20 000 руб. + 500 руб.	20 500	68	19

Фактическая себестоимость материалов составляет 102 500 руб. (100 000 руб. + 2 500 руб.).

Задача 4.2. В бухгалтерском учете будут отражены следующие записи (табл. 4.4).

Таблица 4.4

**Отражение операций по поступлению материалов
в счет вклада в уставный капитал организации**

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал организации	X	30 000	75	80
2	Отражено поступление денежных средств от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации	100 000 руб. * 2	200 000	51	75
3	Отражено поступление материалов от учредителя в счет вклада в уставный капитал организации	X	100 000	10	75
4	Отражена доставка материалов в организацию, без учета НДС	6 000 руб. * 100/120	5 000	10	60
5	Выделен НДС	6 000 руб. * 20/120	1 000	19	60
6	Отражена оплата за доставку материалов	X	6 000	60	51
7	Принят к вычету НДС	X	1 000	68	19

Фактическая себестоимость материалов будет равна 105 000 руб. (100 000 руб. + 5 000 руб.).

Задача 4.3. Рассчитаем себестоимость списанных материалов.

По методу средней себестоимости:

$$(2000 \text{ руб.} + 21250 \text{ руб.}) / (20 \text{ ед.} + 85 \text{ ед.}) = 23250 \text{ руб.} / 105 \text{ ед.} = 221,43 \text{ руб./ед.}$$

Себестоимость списанных материалов составит:

$$100 \text{ ед.} \cdot 221,43 \text{ руб./ед.} = 22\,143 \text{ руб.}$$

Остаток на 01.02.20xx г.: $5 \text{ ед.} \cdot 221,43 = 1107,15 \text{ руб.}$

По методу ФИФО себестоимость списанных материалов составит:

$$(20 \text{ ед.} \cdot 100 \text{ руб./ед.}) + (5 \text{ ед.} \cdot 150 \text{ руб./ед.}) + (30 \text{ ед.} \cdot 200 \text{ руб./ед.}) + (10 \text{ ед.} \cdot 250 \text{ руб./ед.}) + (35 \text{ ед.} \cdot 300 \text{ руб./ед.}) = 2000 \text{ руб.} + 750 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.} + 2500 \text{ руб.} + 10500 \text{ руб.} = 21\,750 \text{ руб.}$$

Остаток на 01.02.20xx г.: $5 \text{ ед.} \cdot 300 \text{ руб.} = 1\,500 \text{ руб.}$

Задача 4.4. В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие записи (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Учено сырье, израсходованное на изготовление материалов	500 000	20	10
2	Учена зарплата рабочих основного производства, изготавливающих материалы	350 000	20	70
3	Учены начисления на зарплату рабочих основного производства, занятых изготовлением материалов	105 000	20	69
4	Учена амортизация основных средств цеха основного производства, изготавливающего материалы	32 000	20	02
5	Общая величина прямых расходов на изготовление материалов (оборот по дебету счета 20) = 500 000 руб. + 350 000 руб. + 105 000 руб. + 32 000 руб. = 987 000 руб.			
6	Учены накладные расходы на содержание административно-управленческого персонала цеха, изготавливающего материалы	250 000	25	10; 70; 69; 02
7	Расходы на содержание административно-управленческого персонала цеха, изготавливающего материалы, включены в цеховую себестоимость материалов	250 000	20	25
8	Цеховая себестоимость материалов = 987 000 руб. + 250 000 руб. = 1 237 000 руб.			

Окончание табл. 4.5

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
9	Учтены расходы тарного цеха, связанные с изготовлением материалов	315 000	23	10; 70; 69; 02
10	Расходы тарного цеха, связанные с изготовлением материалов, включены в производственную себестоимость материалов	315 000	20	23
11	Фактическая производственная себестоимость изготовленных материалов (Оборот по дебету счета 20 «Основное производство») = 987 000 руб. (прямые расходы) + 250 000 руб. (расходы на содержание административно-управленческого персонала цеха, изготавливающего материалы) + 315 000 руб. (расходы тарного цеха, связанные с изготовлением материалов) = 1 552 000 руб.			
12	Материалы, изготовленные собственными силами организации, оприходованы на склад по фактической производственной себестоимости	1 552 000	10	20

Задания для самостоятельного решения

Задача 4.5. Осуществить оценку материалов при их отпуске в производство в течение текущего месяца следующими методами: по средней себестоимости и ФИФО, а также рассчитать стоимость остатка материалов на начало следующего месяца, если известны следующие данные: на начало месяца остаток определенного вида материала составил 5 000 ед. на сумму 50 000 руб. В течение месяца заготовлено 6 000 ед. данного материала, причем материал поступил тремя партиями:

- первая партия — 2 000 ед. по цене 10 руб. на сумму 20 000 руб.;
- вторая партия — 1 000 ед. по цене 12 руб. на сумму 12 000 руб.;
- третья партия — 3 000 ед. по цене 13 руб. 39 000 руб.

В производство в течение месяца отпущено 9 000 ед. этого материала.

Задача 4.6. Учредитель в счет вклада в уставный капитал организации вносит материалами на сумму 125 000 руб. Транспортные расходы по доставке материалов составили 4 360 руб., включая НДС. Отразить на счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции.

Задача 4.7. Организация приобрела материалы стоимостью 123 600 руб., в том числе НДС. Расходы по доставке материалов на склад — 3 000 руб., в том числе НДС. Отражить операции.

Задача 4.8. В соответствии с учетной политикой организации активы стоимостью не более 40 000 руб. за единицу могут отражаться в бухгал-

терском учете в составе материально-производственных запасов. Организация приобрела ксерокс стоимостью 28 000 руб., включая НДС. Оплата была произведена с расчетного счета. Отразить в бухгалтерском учете операции по приобретению и введению в эксплуатацию ксерокса.

Глава 5. Учет затрат на производство и выпуск готовой продукции

Изучив данную главу студент должен:

знать: состав затрат на производство готовой продукции, порядок формирования себестоимости продукции, расходов на продажу готовой продукции;

уметь: отражать на счетах бухгалтерского учета затраты на производство продукции, а также расходы на продажу готовой продукции;

владеть: навыками формирования себестоимости готовой продукции.

5.1. Понятие, состав, структура и характеристика затрат на производство и выпуск продукции

Затраты представляют собой стоимость ресурсов, используемых в целях получения прибыли или достижения иных целей организации, включая материальные и трудовые ресурсы, необходимые для производства отдельных видов продукции и услуг.

Общая стоимостная оценка производимых организацией затрат представляет собой фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг).

Главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ установлены и урегулированы основные виды затрат, относимых на себестоимость продукции, т. е. расходы, связанные с производством и реализацией продукции (ст. 253 НК РФ), и прочие расходы (ст. 264 НК РФ).

В свою очередь, согласно п. 2 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), подразделяются на материальные затраты, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы.

В соответствии со статьей 254 НК РФ к **материальным расходам**, в частности, относятся следующие затраты:

- 1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- 2) на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
- 3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не подлежащего амортизации. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию. В целях списания стоимости имущества, указанного в настоящем подпункте, в течение более одного отчетного периода налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок признания материальных расходов в виде стоимости такого имущества с учетом срока его использования или иных экономически обоснованных показателей;
- 4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- 5) на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на производство и (или) приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;
- 6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика. К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного

(центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

- 7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированию санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты, осуществляемые в пределах нормативов допустимых выбросов, нормативов допустимых сбросов, за размещение отходов производства и потребления в пределах установленных лимитов на их размещение и другие аналогичные расходы).

Оценка стоимости материальных ресурсов, относящихся к элементу «Материальные затраты», осуществляется с учетом цен их приобретения, за исключением НДС и акцизов, применяемых надбавок и скидок, комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и другим посредническим организациям, оплаченных услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, транспортных и эксплуатационных услуг, осуществляемых сторонними организациями.

Рассчитанная таким образом стоимость материальных ресурсов, включаемых в себестоимость производимой из них продукции, уменьшается на стоимость возвратных отходов, в виде остатков сырья и материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства продукции, полностью или частично утративших потребительские свойства исходного ресурса, и в результате используемых с повышенными затратами, приводящими к уменьшению объема продукции, или не используемых по назначению.

В соответствии со статьей 255 НК РФ **затраты на оплату труда** представляют собой любые виды начислений работникам организации, выраженные в денежной или натуральной форме, включая стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, обусловленные режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также обязательные отчисления страховых взносов во внебюджетные фонды.

Амортизационные затраты представляют собой суммы ежемесячного списания части стоимости объектов основных средств и НМА, числящихся на балансе организации, а также предоставляемых организацией за плату во временное пользование в виде доходных вложений в материальные ценности.

Элемент **«Прочие расходы»** включает в себя часть прямых налогов, сборов и платежей, отчисления в страховые и резервные фонды и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с законодательством и учетной политикой организации. В состав затрат по данному элементу входят также расходы на командировки и перемещения, представительские расходы, расходы на подготовку, переподготовку и повышению квалификации кадров, оплату услуг связи, банков, за аренду и другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

С точки зрения налогового законодательства, в соответствии со ст. 318 НК РФ расходы на производство и реализацию продукции (работ, услуг), осуществляемые организацией в течение налогового периода, подразделяются на **прямые и косвенные**.

В состав **прямых затрат** относятся стоимость материальных ресурсов, используемых непосредственно в производственном процессе, затраты на оплату труда персонала, участвующего в процессах производства продукции, выполнения работ и (или) оказания услуг, суммы отчислений страховых взносов, осуществляемых от сумм начисленной заработной платы производственных рабочих, а также суммы начисленной амортизации по основным средствам и НМА, используемым в процессах производства продукции (работ, услуг).

К косвенным расходам, принимаемым в расчет в целях налогообложения, относятся все затраты организации, осуществляемые в течение отчетного/налогового периода, носящие общий характер, в силу чего в момент осуществления они не могут быть отнесены прямым путем на конкретный вид продукции (работ, услуг). В течение месяца они, как правило, собираются на счетах учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов, а по окончании месяца распределяются пропорционально выбранной базе, утвержденной в приказе об учетной политике между видами продукции (работ, услуг), для включения в расчет их себестоимости.

Классификация затрат на прямые и косвенные имеет большое значение как для бухгалтерского, так и для налогового учета, хотя подходы к их определению во многом отличаются.

Так, в бухгалтерском учете под прямыми понимаются затраты, связанные с производством определенного вида продукции (работ, услуг),

которые могут быть прямым путем и непосредственно в момент осуществления отнесены на их себестоимость. К таким затратам относятся практически все материальные затраты, затраты на оплату труда основного производственного персонала, а также суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в процессе производства продукции (работ, услуг).

Так как косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг), они включаются косвенным путем в результате распределения.

Это имеет отношение, прежде всего, к общепроизводственным и общехозяйственным расходам. С точки зрения налогового учета косвенными расходами признаются в основном управленческие расходы и коммерческие расходы, которые, как правило, относятся к расходам периода и включаются в расчет налогооблагаемой прибыли в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, т. е. не подлежат распределению и, соответственно, капитализации.

Принципы учета и распределения косвенных затрат организации утверждаются в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения¹.

5.2. Классификация затрат на производство и выпуск продукции

Правильная организация учета затрат на производство и выпуск продукции во многом зависит от правильности и обоснованности их классификации, в частности:

1. По элементам затрат. Элементом затрат называют однородные затраты, независимо от того, где и на какие цели они были произведены. Классификация затрат по элементам едина для всех организаций. Различают пять элементов затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и прочие затраты.

На основе классификации затрат по элементам определяют смету производства и структуру. Смета производства — это сумма всех затрат организации за отчетный период. Структура себестоимости — это процентное соотношение между отдельными элементами затрат.

2. По статьям калькуляции. Статьей калькуляции называют группировку расходов по их целевому назначению и месту образования. Данная классификация затрат предназначена для расчета себестоимости единицы продукции определенного вида. Калькуляция — это

¹ Воронченко Т.В. Бухгалтерский финансовый учет. В 2 ч. Ч. 1. 2-е изд. М.: Юрайт, 2020. С. 209.

определение себестоимости единицы продукции определенного вида. Классификация затрат по статьям калькуляции различна для всех организаций и зависит от технологии производства, вида выпускаемой продукции и т. д.

Типовая классификация затрат по статьям калькуляции имеет следующий вид:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) возвратные (реализуемые) отходы;
- 3) стоимость сырья и основных материалов за вычетом возвратных отходов;
- 4) вспомогательные материалы, покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера;
- 5) топливо и электроэнергия на технологические цели;
- 6) основная заработная плата производственных рабочих;
- 7) дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 8) отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих;
- 9) расходы на освоение и подготовку производства;
- 10) общепроизводственные (цеховые) расходы — расходы, связанные с содержанием цехов;
- 11) общехозяйственные расходы — расходы, связанные с содержанием аппарата управления;
- 12) потери от брака;
- 13) расходы на продажу.

Суммирование денежной оценки пунктов 1–11 дает возможность определить производственную себестоимость производимой продукции (работ, услуг), а по пунктам 1–13 — полную себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

3. По участию в производственном процессе:

- **производственные**, т. е. связанные с производством продукции;
- **коммерческие**, связанные с реализацией (продажей) продукции.

4. По способу включения в себестоимость продукции:

- **прямые** — связанные с производством одного конкретного вида продукции, такие затраты сразу включаются в себестоимость этого вида продукции;
- **косвенные** — связанные с производством нескольких видов продукции, такие затраты распределяются между видами продукции пропорционально базе распределения.

5. По отношению к объему производства продукции:

- **переменные** — размер этих расходов зависит от объема производства продукции;

- **постоянные** — расходы, размер которых остается неизменным с изменением объема производства продукции.
6. По отношению к производственному (технологическому) процессу:
- **основные** — непосредственно связанные с производством продукции;
 - **накладные** — расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производством.

Организации могут использовать различные методы и способы учета затрат и объектов калькуляции¹.

5.3. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Методом учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции называется совокупность используемых приемов учета производственных затрат и калькуляции себестоимости, которые обеспечивают контроль затрат и точность калькуляции себестоимости.

В разнообразных производствах наиболее распространены и являются основными следующие методы учета затрат и калькуляции себестоимости: нормативный, позаказный, попередельный, попроцессный.

Нормативный метод применяют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством. Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат учитываются по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм.

К числу основных достоинств нормативного метода относятся предоставляемые им возможности:

- контроля затрат путем составления нормативных калькуляций;
- своевременного и оперативного выявления отклонений путем сопоставления фактических и нормативных значений затрат;
- анализа и оценки мест, причин и виновников отклонений фактических затрат от нормативных;
- принятия оперативных мер в процессе осуществления хозяйственной деятельности, а не только в конце отчетного периода и (или) производственного цикла.

Наряду с преимуществами, нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции имеет и определенные недостатки, к которым можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычис-

¹ Дмитриева И. М. Захаров И. В. Калачева О. Н. Бухгалтерский учет и анализ: учебник для вузов. М.: Юрайт, 2020. С. 142–143.

лительных работ персонала и необходимость организации учета затрат как в пределах норм, так и по отклонениям от них¹.

Позаказный метод применяют на ремонтных работах и некоторых других производствах. При данном методе объектом учета является отдельный производственный заказ. Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. При этом методе учета все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа.

Попередельный метод применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат и калькулирования. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. При втором варианте движения полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

Попроцессный метод учета затрат применяют в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно. Примером такой отрасли может служить угольная промышленность.

Калькулирование себестоимости единицы продукции может осуществляться следующими способами: **прямого расчета, пропорционального распределения, исключения стоимости побочной продукции, суммирования затрат производства, нормативного способа и комбинированного способа.**

Согласно **способу прямого расчета**, все учтенные по калькуляционным статьям издержки производства делятся на количество единиц выпущенной продукции.

При использовании **способа пропорционального распределения** все затраты на производство включаются в отдельные виды продукции пропорционально специально экономически обоснованным показателям. Выбор данных показателей, на основе которых происходит распределение затрат по видам продукции, зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции.

Сущность **способа исключения стоимости побочной продукции** состоит в том, что все продукты, получаемые в основном производстве, классифицируются на основные и побочные. Калькулирование себестоимости побочных продуктов не осуществляется. При этом стоимость

¹ Воронченко Т. В. Бухгалтерский финансовый учет. В 2 ч. Ч. 1. 2-е изд. М.: Юрайт, 2020. С. 223.

побочной продукции по учетным ценам исключается из общей величины затрат основного производства.

Способ суммирования затрат производства дает возможность определить себестоимость единицы продукции путем суммирования всех производственных затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления.

Нормативный способ калькулирования, являясь составной частью нормативного метода учета себестоимости, основан на расчете нормативной себестоимости единицы продукции, выявлении и учете отклонений от норм и нормативов.

Комбинированный способ, исходя из названия, представляет собой сочетание нескольких указанных выше способов калькулирования себестоимости продукции. Как правило, применяется, когда невозможно использовать ни один из вышеперечисленных способов¹.

5.4. Синтетический и аналитический учет затрат на производство продукции

Отражение в бухгалтерском учете информации о затратах на производство продукции производится в соответствии с инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н.

Учет затрат осуществляется на счетах:

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

Не все организации применяют для учета затрат на производство все вышеперечисленные счета бухгалтерского учета. Хозяйствующие субъекты имеют право выбирать и закреплять в рабочем плане счетов только те из них, которые отражают специфику и масштаб их деятельности.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. В частности, этот счет используется для учета затрат:

¹ Дмитриева И. М. Захаров И. В. Калачева О. Н. Бухгалтерский учет и анализ: учебник для вузов. М.: Юрайт, 2020. С. 143.

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- по выполнению строительно-монтажных, геолого-разведочных и проектно-изыскательских работ;
- по оказанию услуг организаций транспорта и связи;
- по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;
- по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

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

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

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет. Аналитический учет по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обе-

спечающих обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.), транспортное обслуживание, ремонт основных средств и др.

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

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» (без предварительного накопления на счете 25 «Общепроизводственные расходы»). Потери от брака списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со 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) обслуживающим производствам или хозяйствам;

90 «Продажи» — при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

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

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 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на

ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

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

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются, в частности, в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи».

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счет 26 «Общехозяйственные расходы» для обобщения информации о расходах

на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве. По дебету счета 28 «Брак в производстве» собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т. е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т. п.).

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак и т. п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

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

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств. Прямые расходы списываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

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

В табл. 5.1 представлены типовые проводки по формированию себестоимости готовой продукции.

Таблица 5.1

**Отражение на счетах бухгалтерского учета формирования
себестоимости готовой продукции**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Затраты основного производства			
1	Списаны материалы в производство	20	10
2	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70
3	Начислены страховые взносы	20	69
4	Начислена амортизация основным средствам	20	02
5	Акцептован счет за электроэнергию	20	76
Затраты вспомогательного производства			
6	Списаны материалы	23	10
7	Начислена заработная плата работникам вспомога- тельного производства	23	70
8	Начислены страховые взносы	23	69
9	Начислена амортизация основных средств	23	02
10	Акцептован счет за электроэнергию	23	76
Общепроизводственные затраты			
11	Списаны материалы	25	10
12	Начислена заработная плата	25	70
13	Начислены страховые взносы	25	69
14	Начислена амортизация основных средств	25	02
Общехозяйственные расходы			
15	Списаны материалы	26	10
16	Начислена заработная плата административно- управленческому персоналу	26	70
17	Начислены страховые взносы	26	69
18	Начислена амортизация основных средств	26	02
Списание затрат в затраты основного производства			
19	В затраты основного производства включены затра- ты вспомогательного производства	20	23
20	В затраты основного производства включены обще- производственные расходы	20	25

Окончание табл. 5.1

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
21	В затраты основного производства включены общехозяйственные расходы	20	26
22	Отражена фактическая себестоимость готовой продукции	43	20

Затраты незавершенного производства отражаются в бухгалтерском балансе по строке 1210 «Запасы». Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке 1210 «Запасы». Например, в Бухгалтерском балансе может быть обособленно приведена информация о стоимости материалов, готовой продукции и товаров, о затратах в незавершенном производстве, если такая информация признается организацией существенной (абз. 2 п. 11 ПБУ 4/99, п. 3 приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).

Тестовые задания

- Информация о производственных затратах (исключая расходы на продажу) обобщается на следующих счетах бухгалтерского учета:
 - 08, 20, 21, 23, 25, 26;
 - с 20 по 29;
 - с 20 по 29 и счета 10–16.
- Имеет ли право организация сама решать, какие статьи включать в состав производственных расходов?
 - да, организация своей учетной политикой определяет состав расходов, в том числе и производственных, для целей управленческого, бухгалтерского, налогового учета. Нельзя относить к расходам только те затраты, по которым есть прямой запрет в налоговом и/или бухгалтерском законодательстве;
 - нет, организации должны руководствоваться ПБУ 10/99 и отраслевыми методическими указаниями по формированию себестоимости;
 - да, организация сама определяет состав производственных расходов и относит к ним любые затраты.
- В бухгалтерском учете производственные расходы группируются:
 - по элементам;
 - по статьям;
 - по элементам и статьям.

4. Незавершенное производство — это:
- а) незаконченный объект капитальных вложений;
 - б) продукция, не прошедшая всех стадий производства и не признанная готовой;
 - в) остаток материалов в производственном цехе на конец отчетного периода.
5. Какие расходы относятся к прямым производственным затратам:
- а) материалы и оплата труда производственного персонала;
 - б) заработная плата управленческого персонала;
 - в) затраты на оплату аренды складских помещений.
6. Какие из приведенных ниже расходов относятся к составу косвенных расходов?
- а) заработная плата директора предприятия;
 - б) затраты на отопление цеха;
 - в) затраты на материалы на производство продукции.
7. Какая бухгалтерская проводка отражает списание материалов на расходы производства:
- а) Дебет 20 Кредит 08;
 - б) Дебет 20 Кредит 10;
 - в) Дебет 20 Кредит 23.
8. Какой проводкой отражается списание амортизации оборудования вспомогательного цеха на затраты?
- а) Дебет 23 Кредит 02;
 - б) Дебет 25 Кредит 02;
 - в) Дебет 26 Кредит 02.
9. По способу отнесения на себестоимость затраты делятся:
- а) на входящие и истекшие;
 - б) на постоянные и переменные;
 - в) на прямые и косвенные.
10. По объектам затрат выделяют следующие методы формирования себестоимости:
- а) нормативный;
 - б) попроцессный;
 - в) фактический.

Ответы на тестовые задания

1	2	3	4	5
b	a	b	b	a
6	7	8	9	10
a, b	b	a	c	b

Практические задачи

Задача 5.1. Организация понесла следующие расходы при производстве продукции: материалы — 100 000 руб.; заработная плата — 60 000 руб.; амортизация оборудования — 10 000 руб. Расходы обслуживающего производства организации, связанные с выпуском продукции (обеспечение производства электроэнергией, водой, отоплением и т. д.), составили 35 000 руб. Отразить операции и рассчитать фактическую себестоимость готовой продукции.

Задача 5.2. Затраты организации на производство мебели за отчетный период составили: стоимость материалов 180 000 руб.; заработная плата — 50 000 руб.; амортизация оборудования — 20 000 руб. Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости. Остатки материалов, списанных на изготовление мебели, но не использованных в процессе производства, на сумму 15 000 руб. были переработаны в плинтусы, необходимые для ремонта производственного помещения. Отразить в бухгалтерском учете указанные хозяйственные операции.

Задача 5.3. Организация понесла следующие расходы при производстве продукции: расходы на оплату труда основного производственного персонала — 30 000 руб.; страховые взносы — рассчитать, материалы — 10 000 руб.; общепроизводственные расходы — 45 000 руб. Отразить операции.

Задача 5.4. Предприятие занимается изготовлением и установкой металлических дверей. В текущем месяце затраты основного производства на изготовление дверей составили:

- металл на сумму 650 000 руб.;
- комплектующие изделия на сумму 118 000 руб.;
- начислена амортизация основных средств — 17 800 руб.;
- начислена заработная плата рабочим — 128 000 руб.;
- начислены страховые взносы — рассчитать.

Общехозяйственные расходы предприятия в текущем месяце составили:

- арендная плата — 229 000 руб., включая НДС;
- телефонные и почтовые услуги — 19 000 руб., включая НДС;
- за охрану офиса и складских помещений — 32 000 руб., включая НДС;
- электроэнергия — 47 000 руб., включая НДС;
- начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения — 6 300 руб.;
- начислена заработная плата администрации предприятия — 250 000 руб.;
- начислены страховые взносы — рассчитать.

Отразить операции, определить себестоимость готовой продукции.

Ответы к практическим задачам

Задача 5.1. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 5.2).

Таблица 5.2

Отражение операций по выпуску готовой продукции

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Переданы материалы в основное производство	X	100 000	20	10
2	Начислена заработная плата работникам основного производства	X	60 000	20	70
3	Начислены страховые взносы на заработную плату	60 000 руб. · 30%	18 000	20	69
4	Начислена амортизация	X	10 000	20	02
5	Отражены затраты вспомогательного производства	X	35 000	23	76
6	Затраты вспомогательного производства отнесены в затраты основного производства	X	35 000	20	23
7	Выпущена из основного производства готовая продукция по фактической себестоимости	100 000 руб. + 60 000 руб. + 10 000 руб. + 18 000 руб. + 35 000 руб.	223 000	43	20

Задача 5.2. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Отражение операций по выпуску готовой продукции

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Переданы материалы в основное производство	X	180 000	20	10
2	Начислена заработная плата	X	50 000	20	70
3	Начислены страховые взносы	50 000 руб. · 30%	15 000	20	69
4	Начислена амортизация на основные средства	X	20 000	20	02
5	Остатки материалов, списанных на изготовление мебели, но не использованных в процессе производства, переработанные в плинтусы для ремонта производственного помещения	X	12 000	10	20
6	Выпущена из основного производства готовая продукция по фактической себестоимости	180 000 руб. + 50 000 руб. + 15 000 руб. + 20 000 руб. — 12 000 руб.	253 000	43	20

Задача 5.3. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 5.4).

Таблица 5.4

Отражение операций по выпуску готовой продукции

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата	X	230 000	20	70
2	Начислены страховые взносы	230 000 руб. · 30%	69 000	20	69
3	Списаны материалы	X	410 000	20	10
4	Отражены общепроизводственные расходы	X	145 000	25	10,70,69
5	Списаны общепроизводственные расходы в себестоимость продукции	X	145 000	20	25
6	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости	230 000 руб. + 69 000 руб. + 410 000 руб. + 145 000 руб.	854 000	43	20

Задача 5.4. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 5.5).

Таблица 5.5

Отражение операций по выпуску готовой продукции

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Затраты основного производства на изготовление металлических дверей					
1	Передан металл основное производство	X	650 000	20	10
2	Переданы комплектующие изделия в основное производство	X	118 000	20	10
3	Начислена амортизация	X	17 800	20	02
4	Начислена заработная плата	X	128 000	20	70
5	Начислены страховые взносы	128 000 руб. · 30%	38 400	20	69
Общехозяйственные расходы предприятия					
6	Отражена арендная плата (без учета НДС)	229 000 руб. · 100/120	190 833	26	76
7	Выделен НДС	229 000 руб. · 20/120	38 167	19	76
8	Отражены расходы на телефонные и почтовые услуги (без учета НДС)	19 000 руб. · 100/120	15 833	26	76
9	Выделен НДС	19 000 руб. · 20/120	3 167	19	76
10	Отражены затраты на охрану офиса и складских помещений (без учета НДС)	32 000 руб. · 100/120	26 667	26	76
11	Выделен НДС	32 000 руб. · 20/120	5 333	19	76
12	Отражены затраты на электроэнергию (без учета НДС)	47 000 руб. · 100/120	39 167	26	76
13	Выделен НДС	47 000 руб. · 20/120	7 833	19	76
14	Начислена амортизация основных средств	X	6 300	26	02
15	Начислена заработная плата работникам управления	X	250 000	26	70
16	Начислены страховые взносы	250 000 руб. · 30%	75 000	26	69
17	Списываются общехозяйственные расходы в затраты основного производства	190 833 руб. + 15 833 руб. + 26 667 руб. + 39 167 руб. + 6 300 руб. + 250 000 руб. + 75 000 руб.	603 800	20	26

Окончание табл. 5.5

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
18	Выпущена из основного производства готовая продукция по фактической себестоимости	650 000 руб. + 118 000 руб. + 17 800 руб. + 128 000 руб. + 38 400 руб. + 603 800 руб.	1 556 000	43	20

Задания для самостоятельного решения

Задача 5.5. Отразить операции при условии, что организация проводит косметический ремонт в офисе своей компании. Затраты организации на ремонт представлены в табл. 5.6.

Таблица 5.6

Затраты организации

№ п/п	Операция	Сумма, руб.
1	Приобретены материалы у поставщика (с учетом НДС): а) краска; б) ламинат; в) ковролин	55 000 205 000 75 000
2	Доставка транспортной компанией приобретенных материалов (с учетом НДС)	25 000
3	Начислена заработная плата рабочим организации за ремонт	115 000
4	Начислены страховые взносы	?
5	Себестоимость ремонта	?

Задача 5.6. Основное производство организации изготавливает материалы для собственных нужд. Затраты основного производства на изготовление материалов составили:

- стоимость материалов — 215 000 руб.;
- затраты на оплату труда рабочих — 45 000 руб.;
- страховые взносы — рассчитать;
- амортизация основных средств основного производства — 12 000 руб.

Накладные общепроизводственные расходы цеха, изготавливающего материалы, — 35 000 руб.

Отразить в бухгалтерском учете операции по изготовлению материалов и определить фактическую себестоимость изготовленных материалов.

Задача 5.7. Организация понесла следующие расходы при производстве продукции:

- расходы на оплату труда основного производственного персонала — 130 000 руб.;
- страховые взносы — рассчитать,
- материалы — 330 000 руб.;
- общепроизводственные расходы — 145 000 руб.

Отразить операции, определить себестоимость продукции.

Глава 6. Учет денежных средств

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет денежных средств;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета денежных средств;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности операций по движению денежных средств.

6.1. Нормативно-правовое регулирование учета денежных средств

Организации любых организационно-правовых форм устанавливают экономические связи с поставщиками товарно-материальных ценностей. Своевременное и четкое выполнение договорных условий и правильная организация расчетов способствуют своевременному и полному поступлению денежных средств в кассу, на расчетные и валютные, специальные счета в банках. Кроме того, организации в процессе осуществления своей деятельности производят расчеты с работниками организации, с бюджетом по налогам, с органами социального страхования и обеспечения, с другими организациями и лицами.

Расчеты между организациями осуществляются в безналичном порядке через банки, а также наличными через кассу в пределах, установленных в законодательном порядке лимитов.

Организации сами выбирают банк для расчетно-кассового обслуживания. Кроме расчетных счетов в банках могут быть открыты валютные и специальные счета для хранения и использования средств специального назначения (аккредитивы, чековые книжки, банковские карты).

Основными задачами учета денежных средств являются:

- своевременное, полное и точное отражение операций по учету и наличию денежных средств;
- постоянный контроль наличия и сохранности денежных средств;
- контроль за целевым использованием денежных средств;

- контроль своевременности и правильности расчетов с поставщиками и покупателями;
- контроль своевременности и правильности расчетов с работниками, бюджетом, внебюджетными фондами.

Основными нормативными документами, регулирующими вопросы бухгалтерского учета наличия и движения денежных средств и денежных документов, выступают:

- ГК РФ, содержащий основные положения о денежных средствах и о видах расчетов, вытекающие из того, что деньги являются объектом гражданского оборота. Так, согласно ст. 140 ГК РФ платежи на территории Российской Федерации осуществляются с помощью наличных и безналичных расчетов;
- НК РФ (часть 2), устанавливающий, в частности, правила налогообложения операций с активами и обязательствами организации, выраженными в иностранной валюте, и прочих денежных операций;
- Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, устанавливающий общие нормы учета, отчетности и контроля фактов хозяйственной жизни, отражающих наличие и движение денежных средств и их эквивалентов;
- Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники (ККТ) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», согласно ст. 2 которого все организации/индивидуальные предприниматели при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт и при продаже продукции, товаров (работ, услуг) обязательно применяют ККТ, которая, в свою очередь, согласно ст. 4 данного закона должна быть зарегистрированной в налоговых органах по месту учета организации/индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика, быть исправной и опломбированной, иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме;
- Положение «О правилах осуществления перевода денежных средств», утвержденное Банком России 19.07.2012 г. № 383-П, устанавливающее правила осуществления перевода денежных средств Банком России, кредитными организациями на территории Российской Федерации в валюте Российской Федерации;
- Положение «О платежной системе Банка России», утвержденное Банком России 6.07.2017 г. № 595-П, устанавливающее основные положения по обеспечению функционирования платежной системы Банка России, включая критерии участия, приостановления

и прекращения участия в данной системе, формы безналичных расчетов и порядок осуществления перевода денежных средств, платежного клиринга и расчета, а также временной регламент ее функционирования;

- Положение «О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации», утвержденное Банком России 29.01.2018 г. № 630-П, определяющее правила ведения кассовых операций с валютой Российской Федерации в виде банкнот и монет Банка России при осуществлении банковских операций и других сделок, порядок работы с сомнительными денежными знаками, неплатежеспособными, не имеющими признаков подделки и денежными знаками Банка России, наличие признаков подделки которых не вызывает сомнения у кассового работника кредитной организации, а также правила хранения, перевозки и инкассации наличных денег в кредитных организациях на территории Российской Федерации;
- Указание Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства», устанавливающее порядок ведения кассовых операций юридическими лицами с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, а также упрощенный порядок ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства;
- Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, устанавливающее правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации;
- Приказ Минфина России от 2.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», применяющийся в части соблюдения требований по группировке и детализации данных о движении наличных и безналичных денежных средств и иных ценностей, хранящихся в кассе и на банковских счетах, и по составлению и представлению Отчета о движении денежных средств в прямой и косвенной формах;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению (при-

каз Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н), содержащий счета, предназначенные для учета наличных и безналичных денежных средств и иных ценностей, хранящихся в кассе и на банковских счетах, и правила их применения в целях организации синтетического и аналитического учета.

6.2. Учет денежных средств в кассе организации

Указание ЦБ РФ «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» от 11.03.2014 г. № 3210-У определяет порядок ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России (далее — наличные деньги) на территории Российской Федерации юридическими лицами (за исключением Центрального банка Российской Федерации, кредитных организаций (далее — банк)), а также упрощенный порядок ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства.

Для ведения операций по приему наличных денег, включающих их пересчет, выдачу наличных денег (далее — кассовые операции) юридическое лицо распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем юридического лица (далее — касса), после выведения в кассовой книге 0310004 суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня (далее — лимит остатка наличных денег).

Юридическое лицо самостоятельно определяет лимит остатка наличных денег в соответствии с приложением к настоящему Указанию, исходя из характера его деятельности с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денег.

Юридическое лицо, в состав которого входят обособленные подразделения, сдающие наличные деньги в кассу юридического лица, определяет лимит остатка наличных денег с учетом лимитов остатка наличных денег, установленных в этих обособленных подразделениях.

Экземпляр распорядительного документа об установлении обособленному подразделению лимита остатка наличных денег направляется юридическим лицом обособленному подразделению в порядке, установленном юридическим лицом.

Юридическое лицо хранит на банковских счетах в банках денежные средства сверх установленного лимита остатка наличных денег, являющиеся свободными денежными средствами.

Накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера (далее — другие выплаты), в том числе в день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом в эти дни кассовых операций.

В других случаях накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

Индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства могут не устанавливать лимит остатка наличных денег.

Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданное юридическое лицо — ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги).

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = V/P \cdot N_c,$$

где:

L — лимит остатка наличных денег в рублях;

V — объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях;

P — расчетный период, определяемый юридическим лицом, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица);

N_c — период времени между днями сдачи в банк юридическим лицом наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы N_c определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня N_c равен трем рабочим дням. При определении N_c могут учитываться ме-

стонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица (в частности, сезонность работы, режим рабочего времени).

Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем выдач наличных денег (вновь созданное юридическое лицо — ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = R / P \cdot N_n$$

где:

L — лимит остатка наличных денег в рублях;

R — объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях;

P — расчетный период, определяемый юридическим лицом, за который учитывается объем выдач наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица);

N_n — период времени между днями получения по денежному чеку в банке юридическим лицом наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы N_n определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Кассовые операции ведутся в кассе кассовым или иным работником, определенным руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом (далее — руководитель) из числа своих работников (далее — кассир), с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись.

При наличии у юридического лица, индивидуального предпринимателя нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира (далее — старший кассир).

Кассовые операции могут проводиться руководителем.

Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель могут вести кассовые операции с применением программно-технических средств.

Программно-технические средства, конструкция которых предусматривает прием банкнот Банка России, должны иметь функцию распознавания не менее четырех машиночитаемых защитных признаков банкнот Банка России, перечень которых установлен нормативным актом Банка России.

Кассовые операции оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001, расходными кассовыми ордерами 0310002 (далее — кассовые документы).

Кассовые документы могут оформляться по окончании проведения кассовых операций на основании фискальных документов, предусмотренных абзацем 27 статьи 1.1 Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа».

Индивидуальными предпринимателями, ведущими в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности, кассовые документы могут не оформляться.

Кассовые документы оформляются:

- главным бухгалтером;
- бухгалтером или иным должностным лицом (в том числе кассиром), определенным в распорядительном документе, или должностным лицом юридического лица, физическим лицом, с которыми заключены договоры об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (далее — бухгалтер);
- руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии — руководителем), а также кассиром.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.

Кассир снабжается печатью (штампом), содержащей (содержащим) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции (далее — печать (штамп), а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, при оформлении кассовых документов на бумажном носителе.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, не оформляются.

При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются старшим кассиром в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 с указанием сумм передаваемых наличных денег. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 осуществляются в момент передачи наличных денег и подтверждаются подписями старшего кассира, кассира.

Поступающие в кассу наличные деньги, за исключением наличных денег, принятых при осуществлении деятельности платежного агента, банковского платежного агента (субагента), и выдаваемые из кассы наличные деньги юридическое лицо учитывает в кассовой книге 0310004.

Записи в кассовой книге 0310004 осуществляются по каждому приходному кассовому ордеру 0310001, расходному кассовому ордеру 0310002, оформленному соответственно на полученные, выданные наличные деньги (полное оприходование в кассу наличных денег).

В конце рабочего дня кассир сверяет фактическую сумму наличных денег в кассе с данными кассовых документов, суммой остатка наличных денег, отраженного в кассовой книге 0310004, и заверяет записи в кассовой книге 0310004 подписью.

Записи в кассовой книге 0310004 сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии — руководителем) и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились, записи в кассовую книгу 0310004 не осуществляются.

Обособленные подразделения передают юридическому лицу копию листа кассовой книги 0310004 в порядке, установленном юридическим лицом с учетом срока составления юридическим лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Контроль за ведением кассовой книги 0310004 осуществляет главный бухгалтер (при его отсутствии — руководитель).

Если индивидуальные предприниматели в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности, кассовая книга 0310004 ими может не вестись.

Документы, предусмотренные Указанием № 3210-У, могут оформляться на бумажном носителе или в электронном виде.

Документы на бумажном носителе оформляются от руки или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение

(далее — технические средства), и подписываются собственноручными подписями. В документы, оформленные на бумажном носителе, за исключением кассовых документов, допускается внесение исправлений, содержащих дату исправления, фамилии и инициалы, а также подписи лиц, оформивших документы, в которые внесены исправления.

Документы в электронном виде оформляются с применением технических средств с учетом обеспечения их защиты от несанкционированного доступа, искажений и потерь информации. Документы, оформленные в электронном виде, подписываются электронными подписями в соответствии с требованиями Федерального закона от 6.04.2011 г. № 63-ФЗ № «Об электронной подписи». В документы, оформленные в электронном виде, внесение исправлений после подписания указанных документов не допускается.

Хранение документов, оформленных на бумажном носителе или в электронном виде, организуется руководителем.

Прием наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, в том числе от лица, с которым заключен трудовой договор или договор гражданско-правового характера (далее — работник), проводится по приходным кассовым ордерам 0310001.

При получении приходного кассового ордера 0310001 кассир проверяет наличие подписи главного бухгалтера или бухгалтера (при их отсутствии — наличие подписи руководителя) и при оформлении приходного кассового ордера 0310001 на бумажном носителе — ее соответствие образцу, проверяет соответствие суммы наличных денег, проставленной цифрами, сумме наличных денег, проставленной прописью, наличие подтверждающих документов, перечисленных в приходном кассовом ордере 0310001.

Кассир принимает наличные деньги полистным, поштучным пересчетом. Наличные деньги принимаются кассиром таким образом, чтобы вноситель наличных денег мог наблюдать за действиями кассира. После приема наличных денег кассир сверяет сумму, указанную в приходном кассовом ордере 0310001, с суммой фактически принятых наличных денег.

При соответствии вносимой суммы наличных денег сумме, указанной в приходном кассовом ордере 0310001, кассир подписывает приходный кассовый ордер 0310001, проставляет на квитанции к приходному кассовому ордера 0310001, выдаваемой вносителю наличных денег, оттиск печати (штампа) и выдает ему указанную квитанцию к приходному кассовому ордера 0310001. При оформлении приходного кассового ордера 0310001 в электронном виде квитанция к приходному кассовому ордера 0310001 может направляться вносителю наличных денег по его просьбе на предоставленный им адрес электронной почты.

При несоответствии вносимой суммы наличных денег сумме, указанной в приходном кассовом ордере 0310001, кассир предлагает вносителю наличных денег внести недостающую сумму наличных денег или возвращает излишне вносимую сумму наличных денег. Если вноситель наличных денег отказался внести недостающую сумму наличных денег, кассир возвращает ему вносимую сумму наличных денег. Приходный кассовый ордер 0310001 кассир перечеркивает (в случае оформления приходного кассового ордера 0310001 в электронном виде — проставляет отметку о необходимости переоформления приходного кассового ордера 0310001) и передает (направляет) главному бухгалтеру или бухгалтеру (при их отсутствии — руководителю) для переоформления приходного кассового ордера 0310001 на фактически вносимую сумму наличных денег.

Прием в кассу юридического лица наличных денег, сдаваемых собственным подразделением, осуществляется в порядке, установленном юридическим лицом, по приходному кассовому ордере 0310001.

Выдача наличных денег проводится по расходным кассовым ордерам 0310002. Выдача наличных денег для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам проводится по расходным кассовым ордерам 0310002, расчетно-платежным ведомостям 0301009, платежным ведомостям 0301011.

При получении расходного кассового ордера 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011) кассир проверяет наличие подписи главного бухгалтера или бухгалтера (при их отсутствии — наличие подписи руководителя) и при оформлении указанных документов на бумажном носителе — ее соответствие образцу, соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью. При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордере 0310002 кассир проверяет также наличие подтверждающих документов, перечисленных в расходном кассовом ордере 0310002.

Кассир выдает наличные деньги после проведения идентификации получателя наличных денег по предъявленному им паспорту или другому документу, удостоверяющему личность в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации (далее — документ, удостоверяющий личность), либо по предъявленным получателем наличных денег доверенности и документу, удостоверяющему личность. Выдача наличных денег осуществляется кассиром непосредственно получателю наличных денег, указанному в расходном кассовом ордере 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011) или в доверенности.

При выдаче наличных денег по доверенности кассир проверяет соответствие фамилии, имени, отчества (при наличии) получателя наличных денег, указанных в расходном кассовом ордере 0310002, фамилии, имени, отчеству (при наличии) доверителя, указанным в доверенности; соответствие указанных в доверенности и расходном кассовом ордере 0310002 фамилии, имени, отчества (при наличии) доверенного лица, данных документа, удостоверяющего личность, данным предъявленного доверенным лицом документа, удостоверяющего личность. В расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011) перед подписью лица, которому доверено получение наличных денег, кассир делает запись: «По доверенности». Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011).

В случае выдачи наличных денег по доверенности, оформленной на несколько выплат или на получение наличных денег у разных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011).

При выдаче наличных денег по расходному кассовому ордеру 0310002 кассир подготавливает сумму наличных денег, подлежащую выдаче, и передает расходный кассовый ордер 0310002 получателю наличных денег для проставления подписи. В случае оформления расходного кассового ордера 0310002 в электронном виде получателем наличных денег может проставляться электронная подпись.

Кассир пересчитывает подготовленную к выдаче сумму наличных денег таким образом, чтобы получатель наличных денег мог наблюдать за его действиями, и выдает получателю наличные деньги полистным, поштучным пересчетом в сумме, указанной в расходном кассовом ордере 0310002.

Кассир не принимает от получателя наличных денег претензии по сумме наличных денег, если получатель наличных денег не сверил в расходном кассовом ордере 0310002 соответствие сумм наличных денег, проставленных цифрами, суммам, проставленным прописью, и не пересчитал под наблюдением кассира полистно, поштучно полученные им наличные деньги.

После выдачи наличных денег по расходному кассовому ордеру 0310002 кассир подписывает его.

Для выдачи наличных денег работнику под отчет (далее — подотчетное лицо) на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, расходный кассовый ордер 0310002 оформляется согласно распорядительному документу юридического лица, индивидуального предпринимателя либо письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату.

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу, предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру (при их отсутствии — руководителю) авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии — руководителем), его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Выдача из кассы юридического лица обособленному подразделению наличных денег, необходимых для проведения кассовых операций, осуществляется в порядке, установленном юридическим лицом, по расходному кассовому ордеру 0310002.

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011). Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

В последний день выдачи наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат, кассир в расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011) проставляет оттиск печати (штампа) или делает запись «депонировано» напротив фамилий и инициалов работников, которым не проведена выдача наличных денег, подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию, сверяет указанные суммы с итоговой суммой в расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011),

проставляет свою подпись на расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011) и передает ее для подписания главному бухгалтеру или бухгалтеру (при их отсутствии — руководителю).

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011) оформляется расходный кассовый ордер 0310002.

Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации, планом счетов для бухгалтерского учета предусмотрен счет 50 «Касса».

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50/1 «Касса организации»;
- 50/2 «Операционная касса»;
- 50/3 «Денежные документы» и др.

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

На субсчете 50/2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т. п. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50/3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

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

В кассе организации могут храниться не только наличные деньги, но и денежные документы, например почтовые марки, оплаченные авиабилеты, проездные билеты, оплаченные путевки, приобретенные за

счет средств социального страхования. Для их учета к счету 50 «Касса» открывается отдельный субсчет 3 «Денежные документы».

Расчеты наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, между индивидуальными предпринимателями, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, по одному договору не должны превышать 100 000 руб.

Типовые проводки по учету наличных денежных средств представлены в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Типовые проводки по учету денежных средств

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
Получены наличные денежные средства в кассу организации:			
1	с расчетного счета	50	51
2	с валютного счета		52
3	со специального счета		55
4	по переводу, находившегося в пути		57
5	от поставщика или подрядчика		60
6	от покупателя или заказчика		62
7	от подотчетного лица		71
8	от персонала по прочим операциям		73
9	в качестве вноса в уставный капитал		75
Выданы наличные денежные средства из кассы организации:			
1	на расчетный счет	51	50
2	на валютный счет	52	
3	на специальный счет	55	
4	осуществлен перевод	57	
5	персоналу по заработной плате	70	
6	подотчетному лицу	71	
7	персоналу по прочим операциям	73	
8	разным дебиторам и кредиторам	76	

6.3. Учет денежных средств на расчетных счетах

В соответствии с действующими правилами открытие в банках расчетных счетов организаций возможно только при предъявлении банку документа о постановке на учет в налоговом органе. Для открытия расчетного счета предприятие представляет в банк как минимум следующие документы:

- заявление на открытие счета;
- документ о законности образования организации (решение учредителей о создании предприятия, заверенное нотариально);
- устав организации (копия, заверенная нотариально);
- свидетельство о государственной регистрации предприятия;
- свидетельство налоговой инспекции о постановке на налоговый учет;
- карточка с образцами подписи и оттиском печати.

Счет открывается по разрешению управляющего банком. При открытии расчетного счета главный бухгалтер банка на подлинном экземпляре устава делает отметку, что расчетный счет открыт, с указанием номера счета и заверяет печатью.

Перевод денежных средств осуществляется в соответствии с Положением Банка России от 19.06.2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств», которым определены следующие формы безналичных расчетов: платежными поручениями; по аккредитиву; инкассовыми поручениями; чеками; в форме перевода денежных средств по требованию получателя; в форме перевода электронных денежных средств.

При расчетах платежными поручениями банк плательщика обязуется осуществить перевод денежных средств по банковскому счету плательщика или без открытия банковского счета плательщика — физического лица получателю средств, указанному в распоряжении плательщика.

Платежное поручение может использоваться для перевода денежных средств со счета по вкладу (депозиту) с учетом требований, установленных федеральным законом.

Платежное поручение составляется, принимается к исполнению и исполняется в электронном виде, на бумажном носителе.

Платежное поручение действительно для представления в банк в течение 10 календарных дней со дня, следующего за днем его составления.

Если плательщиком является банк, перевод денежных средств на банковский счет клиента — получателя средств может осуществляться банком на основании составляемого им банковского ордера.

При расчетах по аккредитиву банк, действующий по распоряжению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется осуществить перевод денежных средств получателю средств при условии представления получателем средств документов, предусмотренных аккредитивом и подтверждающих его выполнение, либо предоставляет полномочие другому банку (исполняющему банку) на исполнение аккредитива.

В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив обособлен и неза-

висим от основного договора. Исполнение аккредитива осуществляется на основании представленных документов.

Расчеты чеками осуществляются в соответствии с Гражданским кодексом РФ и договором. Чеком является ценная бумага, содержащая распоряжение чекодателя банку оплатить чекодателю указанную в ней сумму. Чек должен содержать реквизиты, установленные ГК РФ, а также может содержать реквизиты, определяемые кредитной организацией. Форма чека устанавливается кредитной организацией. Кредитная организация обязана удостоверить в подлинности чека, а также в том, что предъявитель чека является уполномоченным по нему лицом.

Инкассовые поручения применяются при расчетах по инкассо в случаях, предусмотренных договором, и расчетах по распоряжениям взыскателей средств. При расчетах по инкассо банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента осуществляет действия по получению от плательщика платежа. При этом банк-эмитент вправе привлекать для выполнения поручения клиента другой банк (исполняющий банк).

При осуществлении безналичных расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств применяется платежное требование, иное распоряжение получателя средств.

Прием и выдача денег с расчетного счета или безналичные расчеты производятся банком на основании документов, утвержденных им же. Наиболее распространенными из них являются: объявление на взнос наличными, чек денежный, платежное поручение, инкассовое поручение, платежное требование. Платежные поручения, инкассовые поручения, платежные требования являются расчетными (платежными) документами. Они составляются, предъявляются, принимаются к исполнению и исполняются в электронном виде, на бумажном носителе. Расчетные документы, которыми оформляются платежи и расчеты, должны соответствовать требованиям установленных стандартов. Исправления в них не допускаются.

Предприятие ежедневно или в другие установленные банком сроки получает от банка выписку из расчетного счета с приложенными копиями документов, на основании которых зачислены или списаны средства. Выписка обрабатывается бухгалтером в день поступления на предприятие. На ней проставляются корреспонденции счетов. Проверенные и обработанные выписки являются основанием для записей в регистры бухгалтерского учета.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях, планом счетов бухгалтерского учета предназначен счет 51 «Расчетные счета».

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

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

Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

Типовые проводки по учету денежных средств на расчетном счете организации представлены в табл. 6.2.

Таблица 6.2

**Типовые проводки по учету денежных средств
на расчетном счете**

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
На расчетный счет поступили денежные средства:			
1	из кассы организации	51	50
2	при конвертации валюты		52
3	со специального счета		55
4	по переводу, находившемуся в пути		57
5	по объектам финансовых вложений		58
6	от поставщика или подрядчика		60
7	от покупателя или заказчика		62
8	краткосрочный кредит		66
9	долгосрочный кредит		67
10	при возврате налога или сбора		68
11	по социальному страхованию		69
12	от персонала по прочим операциям		73
13	в качестве вноса в уставный капитал		75
14	прочим дебиторам и кредиторам		76
С расчетного счета перечислено:			
1	в кассу организации	50	51
2	на валютный счет	52	
3	на специальный счет	55	
4	переводы в пути	57	

Окончание табл. 6.2

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
5	за приобретенные ценные бумаги	58	51
6	поставщику или подрядчику	60	
7	покупателю или заказчику	62	
8	за полученный краткосрочный кредит	66	
9	за полученный долгосрочный кредит	67	
10	по налогам и сборам	68	
12	по социальному страхованию и обеспечению	69	
13	заработная плата сотрудникам организации	70	
14	дивиденды учредителям	75	
15	прочим дебиторам и кредиторам организации	76	

6.4. Учет денежных средств на валютных счетах

Валютные счета предназначены для учета наличия и движения денежных средств организации в иностранной валюте. В соответствии с Федеральным законом РФ от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» иностранная валюта — это:

- а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;
- б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Для осуществления валютных операций организации открывается в уполномоченном банке текущий валютный счет, на котором отражаются операции поступления валютной выручки, займов и кредитов, перечисления валютных средств в оплату счетов поставщиков по импортным поставкам, погашению займов и кредитов, получения иностранной валюты в кассу на командировочные расходы, покупки и продажи иностранной валюты.

Бухгалтерский учет движения денежных средств в иностранной валюте ведется на счете 52 «Валютные счета». По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов организации. Суммы,

ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям»

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

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

- 52–1 «Валютные счета внутри страны»;
- 52–2 «Валютные счета за рубежом».

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Учет на валютном счете ведется одновременно в иностранной валюте и в рублях, полученных пересчетом валюты в рубли по курсу Банка России на день совершения операций.

При составлении бухгалтерского баланса на валютном счете отражаются курсовые разницы, которые определяются путем пересчета остатка валюты по курсу банка России на последнее число отчетного периода. Выявленные курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При покупке валюты расходом является комиссионное вознаграждение банку и разница между курсом Банка России на дату покупки и рыночным курсом.

При продаже валюты доходом является выручка, исчисленная по рыночному курсу на дату продажи, а расходом — стоимость валюты по курсу Банка России на дату продажи и комиссионное вознаграждение банку.

Бухгалтерские проводки по учету операций по валютным счетам представлены в табл. 6.3.

Таблица 6.3

Типовые проводки по учету операций по валютным счетам

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Получен краткосрочный кредит в иностранной валюте	52	66
2	Оплачены проценты по краткосрочному кредиту	66	52
3	Возвращен ранее полученный кредит	66	52
4	Перечислены валютные средства поставщику в оплату импортируемых материальных ценностей	60, 76	52
5	Получена наличная валюта в кассу организации для оплаты командировочных расходов	50	52
6	Отражена положительная курсовая разница	52	91
7	Отражена отрицательная курсовая разница	91	52

6.5. Учет денежных средств на специальных счетах

На специальных счетах принято обособлять операции, связанные со строго целевым назначением расходования денежных средств. Для использования таких денежных средств предназначена групп текущих счетов. На них учитываются денежные средства, находящиеся в аккредитивах, чековых книжках, на текущих, особых и других счетах, а также денежные средства целевого финансирования и использования, если они подлежат обособленному хранению и использованию.

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

- 55/1 «Аккредитивы»;
- 55/2 «Чековые книжки»;
- 55/3 «Депозитные счета» и др.

На субсчете 55/1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах. Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению покупателя продукции в пользу его поставщика по договору, по которому банк, открывший аккредитив, может перечислить поставщику денежные средства при выполнении условий аккредитива.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Принятые на учет по счету 55 «Специальные счета в банках» средства в аккредитивах списываются по мере их использования (согласно выпискам кредитной организации), как правило, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления кредитной организацией на тот счет, с которого они были перечислены, отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55/1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55/2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. Расчеты чеками — это вид расчетной операции. При этом под чеком понимается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. В свою очередь, под чекодателем понимается юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. А чекодержателем является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек. Расчеты осуществляются через банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов. Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т. е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации), с кредита счета 55 «Специальные счета в банках» в дебет счетов учета расчетов (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.). Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках»; сальдо по субсчету 55/2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55/2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

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

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи.

Аналитический учет по субсчету 55/3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 «Специальные счета в банках», учитывается движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования, в частности поступивших бюджетных средств, средств на финансирование капитальных

вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета, и т. д.

Филиалы, представительства и иные структурные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т. п.), отражают на отдельном субсчете к счету 55 «Специальные счета в банках» движение указанных средств.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно. Построение аналитического учета по этому счету должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т. п. на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Основные бухгалтерские записи операций по счету 55 «Специальные счета в банках» представлены в табл. 6.4.

Таблица 6.4

Типовые проводки по учету операций по специальным счетам

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Открыт аккредитив	55	51, 52, 66
2	Оплачен счет поставщика	60	55
3	Остаток аккредитива зачислен на расчетный счет	51	55
4	Открыта чековая книжка	55	51, 52, 66
5	Оплачен чек, выданный организацией	60	55
6	Возвращены в кредитную организацию чековые книжки, оставшиеся неиспользованными	51	55

Денежные средства организации отражаются в бухгалтерском балансе и в отчете о движении денежных средств (ПБУ23/2011).

В бухгалтерском балансе по строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты». По данной строке указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о денежных эквивалентах.

К денежным эквивалентам относятся высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (п. 5 ПБУ 23/2011).

Примерами денежных эквивалентов являются:

- открытые в кредитных организациях депозиты до востребования;

- векселя Сбербанка России, используемые организациями при расчетах за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги, со сроком погашения до трех месяцев (п. 5 Письма Минфина России от 21.12.2009 г. № ПЗ-4/2009 «О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности»).

При заполнении строки 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» Бухгалтерского баланса используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50, 51, 52, 55 (кроме субсчета 55–3 в части депозитных вкладов, не являющихся денежными эквивалентами) и 57, а также о дебетовых остатках по счетам 58 и 76 в части аналитических счетов учета денежных эквивалентов.

Порядок составления отчета о движении денежных средств подробно представлен в главе 10 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Тестовые задания

1. Запись Дебет 51 Кредит 62 означает:
 - а) зачет ранее полученного аванса у поставщика;
 - б) возврат денег покупателям;
 - с) поступление средств от покупателя.
2. хозяйственная операция «Оприходован излишек денежных средств, обнаруженный при инвентаризации кассы» оформляется следующей записью:
 - а) Дебет 50 Кредит 99;
 - б) Дебет 50 Кредит 94;
 - с) Дебет 50 Кредит 91;
 - д) Дебет 50 Кредит 84.
3. хозяйственная операция «Перечислена заработная плата сотрудникам организации» отражается записью:
 - а) Дебет 71 Кредит 50;
 - б) Дебет 70 Кредит 51;
 - с) Дебет 50 Кредит 70;
 - д) Дебет 73 Кредит 50.
4. Запись Дебет 60 Кредит 51 означает:
 - а) зачет ранее полученного аванса у поставщика;
 - б) возврат аванса покупателю;
 - с) зачет поставщиком ранее полученного аванса от покупателя;
 - д) перечислено поставщику с расчетного счета.

5. Лимит остатка денежных средств в кассе устанавливается:
- a) Банком России;
 - b) обслуживающим банком;
 - c) организацией;
 - d) Минфином РФ.
6. У организации открыт валютный счет в долларах США. Из-за падения курса доллара при переоценке остатка средств на валютном счете на конец отчетного периода определена отрицательная курсовая разница. В бухгалтерском учете организации должна быть отражена следующая запись:
- a) Дебет 52 Кредит 99;
 - b) Дебет 99 Кредит 52;
 - c) Дебет 52 Кредит 91;
 - d) Дебет 91 Кредит 52.
7. Операция «Отражена положительная курсовая разница по иностранной валюте в связи с изменением курса валюты» отражается:
- a) Дебет 51 Кредит 99;
 - b) Дебет 91 Кредит 51;
 - c) Дебет 52 Кредит 91;
 - d) Дебет 99 Кредит 51.
8. Контроль за правильным ведением кассовой книги возложен:
- a) на руководителя организации;
 - b) на кассира организации;
 - c) на главного бухгалтера организации.
9. Оплаченные почтовые марки, авиабилеты и другие денежные документы учитывают по дебету счета:
- a) 50;
 - b) 51;
 - c) 55.
10. По заявлению клиента выставлен аккредитив за счет краткосрочных кредитов банка:
- a) Дебет 51 Кредит 66;
 - b) Дебет 55 Кредит 66;
 - c) Дебет 58 Кредит 66.

Ответы на тестовые задания

1	2	3	4	5
c	c	b	d	c
6	7	8	9	10
d	c	c	a	b

Практические задачи

Задача 6.1. Отразить операции по движению денежных средств, подсчитать обороты, определить конечный остаток по следующим данным:

1. Остаток денег в кассе на начало отчетного периода — 25 000 руб.
2. Поступили деньги в кассу:
 - за проданную продукцию — 28 000 руб.;
 - из банка для выплаты заработной платы — 50 000 руб.;
 - возвращен остаток неизрасходованных подотчетных сумм — 1 500 руб.
3. Выданы денежные средства из кассы:
 - заработная плата — 50 000 руб.;
 - на командировочные расходы — 5 000 руб.
4. При проведении инвентаризации выявлены неучтенные денежные средства на сумму 12 000 руб.

Задача 6.2. Отразить операции, определить остаток денежных средств на конец отчетного периода, при условии, что остаток денежных средств на начало отчетного периода составляет 815 000 руб.

Согласно выписке банка на расчетный счет организации:

- зачислена выручка за реализованную продукцию, поступившая от покупателей и заказчиков — 1 500 000 руб.;
- долгосрочный кредит — 2 000 000 руб.,

Перечислены денежные средства с расчетного счета:

- поставщикам за материалы — 100 000 руб.;
- транспортной организации за доставку товаров — 35 000 руб.;
- банку в погашении долга по кредиту — 155 000 руб.;
- в бюджет задолженность по налогу на прибыль — 76 000 руб.;
- заработную плату работникам организации — 1 320 000 руб.;
- страховые взносы во внебюджетные фонды — 56 000 руб.

Задача 6.3. Отразить следующие операции по движению денежных средств в кассу организации:

1. Отражены суммы наличных денежных средств, поступивших с расчетных счетов организации.
2. Отражены суммы поступивших в кассу денежных средств, числящихся в пути.
3. Отражены оприходованные в кассу наличные денежные средства, поступившие от покупателей и заказчиков, в т. ч. авансы и предоплаты.
4. Отражен возврат подотчетными лицами неизрасходованных подотчетных сумм.
5. Отражено поступление наличных денежных средств, внесенных работниками организации в погашение задолженности по ссудам, займам, за товары, проданные в кредит, а также в погашение причиненного материального ущерба.

Ответы к практическим задачам

Задача 6.1. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Отражение операций по движению денежных средств в кассе организации

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Поступили деньги в кассу от покупателя за проданную продукцию	28 000	50	62
2	Поступили деньги в кассу с расчетного счета	50 000	50	51
3	Возвращен в кассу остаток неиспользованных подотчетных сумм	1 500	50	71
4	Выдана из касса заработная плата	50 000	70	50
5	Выдано в подотчет на командировочные расходы	5 000	71	50
6	Оприходованы денежные средства, выявленные при инвентаризации кассы	12 000	50	91

Остаток денежных средств в кассе на конец отчетного периода составляет 61 500 руб. (25 000 руб. + 28 000 руб. + 50 000 руб. + 1 500 руб. — 50 000 руб. — 5 000 руб. + 12 000 руб.).

Задача 6.2. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 6.6).

Таблица 6.6

**Отражение операций по движению денежных средств
на расчетном счете организации**

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Зачислена выручка за реализованную продукцию, поступившая от покупателей и заказчиков	1 500 000	51	62
2	Получен долгосрочный кредит	2 000 000	51	67
3	Перечислены денежные средства с расчетного счета поставщикам за материалы	100 000	60	51
4	Перечислены денежные средства с расчетного счета транспортной организации за доставку товаров	35 000	60	51
5	Банку в погашении долга по кредиту	155 000	67	51
6	Перечислены денежные средства с расчетного счета в бюджет задолженность по налогу на прибыль	76 000	68	51
7	Перечислены денежные средства с расчетного счета организации в счет погашения задолженности сотрудникам по заработной плате	1 320 000	70	51
8	Перечислены денежные средства с расчетного счета во внебюджетные фонды задолженность по страховым взносам	56 000	69	51

Остаток денежных средств на конец отчетного периода составляет 2 573 000 руб. (815 000 руб. + 1 500 000 руб. + 2 000 000 руб. — 100 000 руб. — 35 000 руб. — 155 000 руб. — 76 000 руб. — 1 320 000 руб. — 56 000 руб.)

Задача 6.3. В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 6.7).

Таблица 6.7.

**Отражение операций по движению денежных средств
в кассе организации**

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Отражены суммы наличных денежных средств, поступивших с расчетных счетов организации	50	51
2	Отражены суммы поступивших в кассу денежных средств, числящихся в пути	50	57
3	Отражены оприходованные в кассу наличные денежные средства, поступившие от покупателей и заказчиков, в т. ч. авансы и предоплаты	50	62

Окончание табл. 6.7

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
4	Отражен возврат подотчетными лицами неизрасходованных подотчетных сумм	50	71
5	Отражено поступление наличных денежных средств, внесенных работниками организации в погашение задолженности по ссудам, займам, за товары, проданные в кредит, а также в погашение причиненного материального ущерба	50	73

Задания для самостоятельного решения

Задача 6.4. Отразить операции по валютному счету:

1. Отражено поступление денежных средств за проданные товары.
2. Отражено поступление на валютный счет денежных средств по договору займа.
3. Отражено снятие с валютного счета суммы для выдачи в подотчет на заграникомандировку.
4. Отражена сумма положительной курсовой разницы.
5. Перечислены поставщику валютные денежные средства.
6. Отражена сумма отрицательной курсовой разницы.

Задача 6.5. Отразить операции по движению денежных средств организации:

1. Отражены суммы наличных денежных средств, поступивших с расчетных счетов организации.
2. Отражены суммы поступивших в кассу денежных средств, числящихся в пути.
3. Отражены оприходованные в кассу наличные денежные средства, поступившие от покупателей и заказчиков.
4. Отражены поступления наличных денежных средств от заимодавцев в наличной форме.
5. Выдано из кассы в подотчет.
6. Отражен возврат подотчетными лицами неизрасходованных подотчетных сумм.
7. Отражено поступление наличных денежных средств, внесенных работниками организации в погашение задолженности по ссудам, займам, за товары, проданные в кредит, а также в погашение причиненного материального ущерба.
8. Отражены суммы взносов, внесенных учредителями в уставный капитал организации.

9. Отражены предоставленные другим организациям займы наличными денежными средствами.
10. Отражено погашение задолженности наличными денежными средствами перед поставщиками материальных ценностей.
11. Отражено погашение задолженности перед работниками по оплате труда.
12. Отражена выплата доходов (дивидендов) от участия в организации.
13. Отражен возврат займа, вкладов кредитной организацией.
14. Отражены суммы полученных краткосрочных кредитов и займов.
15. Отражены суммы полученных долгосрочных кредитов и займов.
16. Отражено поступление на расчетный счет из бюджета сумм по перерасчетам (возврату и др.).
17. Перечислены страховые взносы во внебюджетные фонды.
18. Перечислены с расчетного счета в бюджет: налог на прибыль, НДС, НДФЛ, налог на имущество.
19. Выявлена недостача наличных денежных средств в кассе организации.
20. При инвентаризации кассы выявлены излишки денежных средств.

Задача 6.6. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета:

1. При проведении инвентаризации кассы выявлены неучтенные (излишние) денежные документы на общую сумму 28 000 руб.
2. При проведении инвентаризации денежных средств выявлена недостача в общей сумме 5 000 руб. Недостача в полной сумме предъявлена кассиру. 3 000 руб. внесены кассиром в кассу. Остальная сумма по заявлению кассира удержана из зарплаты.

Глава 7. Учет дебиторской и кредиторской задолженности

Изучив данную главу студент должен:

знать: состав дебиторской и кредиторской задолженности; основные законодательные и нормативные документы, регламентирующие бухгалтерский учет дебиторской и кредиторской задолженности;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности.

7.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности

У каждого экономического субъекта в процессе осуществления предпринимательской деятельности возникают разного рода обязательства и обусловленные этим задолженности. Это обязательства перед поставщиками по оплате полученных от них товарно-материальных ценностей, обязательства перед покупателями по поставке им продукции, обязательства перед бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и сборам, обязательства перед учредителями по начисленным дивидендам, обязательства перед работниками экономического субъекта по оплате их труда, возмещению расходов, произведенных подотчетными лицами, и др.

Обязательства экономического субъекта и их исполнение приводят к образованию у нее либо дебиторской, либо кредиторской задолженности.

Под дебиторской задолженностью понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации. Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

В бухгалтерском учете под дебиторской задолженностью, как правило, понимают имущественные права, представляющие собой один из объектов гражданских прав. Согласно статье 128 Гражданского кодекса Российской Федерации «к объектам гражданских прав относятся вещи

(включая наличные деньги и документарные ценные бумаги), иное имущество, в том числе имущественные права (включая безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, цифровые права); результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага».

Следовательно, право на получение дебиторской задолженности является имущественным правом, а сама дебиторская задолженность относится как имущество к активам, поскольку в состав активов включаются имущество и права. Актив должен отвечать следующим условиям:

- приносить хозяйственную выгоду в будущем;
- находиться в распоряжении хозяйствующего субъекта, который мог бы их беспрепятственно использовать по собственному усмотрению или продать;
- быть результатом ранее свершившихся сделок.

К образованию дебиторской задолженности ведет наличие договорных отношений с контрагентами, когда момент перехода права собственности на товары (работы, услуги) и их оплата не совпадают по времени.

Дебиторскую задолженность можно рассматривать в трех аспектах: во-первых, как средство погашения кредиторской задолженности, во-вторых, как часть продукции, проданной покупателям, в-третьих, как один элементов оборотных активов, важную часть оборотного капитала организации.

Дебиторская задолженность подразделяется на различные виды в зависимости от экономического содержания обязательств, от продолжительности (срока предоставления), по своевременности оплаты.

По содержанию обязательств дебиторская задолженность может быть связана с реализацией продукции, товаров, работ, услуг (задолженность за продукцию, товары, работы и услуги, в том числе обеспеченная векселями) и не связана с ней (задолженность по расчетам с бюджетом, по аренде, по авансам выданным, по начисленным доходам, по внутренним расчетам, прочая задолженность).

По продолжительности задолженность подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Дебиторская задолженность представляется как краткосрочная, если срок ее погашения не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальная дебиторская задолженность представляется как долгосрочная.

Кредиторами могут являться различные физические и юридические лица, перед которыми предприятие имеет долги (обязательства), которые подлежат выплате (погашению).

Кредиторская задолженность — это задолженность данной организации другим организациям, индивидуальным предпринимателям,

физическим лицам, в том числе собственным работникам, образовавшаяся при расчетах за приобретаемые материально-производственные запасы, работы и услуги, при расчетах с бюджетом, при расчетах по оплате труда и т. д.

Можно сказать, что кредиторская задолженность — один из заёмных источников покрытия оборотных активов. Так, кредиторская задолженность может возникнуть, если материалы в организацию поступают раньше, чем она их оплатила.

Для признания кредиторской задолженности в учете необходимо выполнение следующих условий: должна присутствовать высокая вероятность экономических выгод (получения или оттока), связанных с данным обязательством, и стоимость обязательства может быть надежно оценена.

Кредиторская задолженность классифицируется в зависимости от содержания обязательств, от продолжительности и возможности исполнения обязательств.

По содержанию обязательств кредиторская задолженность может быть связана с приобретением материально-производственных запасов, работ, услуг (задолженность за приобретенную продукцию, товары, работы и услуги, включая суммы по предъявленным к уплате векселям) и не связана с ней (задолженность по расчетам с бюджетом, задолженность перед дочерними и зависимыми обществами, перед персоналом организации, перед участниками (учредителями) по выплате доходов, прочая задолженность).

В зависимости от срока погашения различают краткосрочную и долгосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность. Задолженность является краткосрочной, если срок ее погашения составляет не более 12 месяцев после отчетной даты, и долгосрочной, если срок ее погашения свыше 12 месяцев после отчетной даты.

7.2. Учет дебиторской задолженности

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» можно открыть субсчета:

- 62, субсчет 1 «Расчеты с покупателями и заказчиками без авансов» (62/1) — активный. Данный субсчет предназначен для учета дебиторской задолженности покупателей и заказчиков перед организацией;

- 62, субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным» (62/2) — пассивный. Субсчет предназначен для учета авансов, полученных организацией-продавцом до момента поставки готовой продукции (товаров, работ, услуг) в пользу покупателя.

Если готовая продукция (товар) отгружены покупателю, то после того, как к покупателю перешло право собственности на них, в бухгалтерском учете продавца делается запись:

Дебет 62/1 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками без авансов» Кредит 90/1 «Продажи», субсчет «Выручка» — признана выручка от реализации готовой продукции (товаров) и отражена дебиторская задолженность покупателя за отгруженную им готовую продукцию (товары), включая НДС.

При поступлении от покупателя (заказчика) денежных средств в оплату дебиторской задолженности делается запись:

Дебет 50 «Касса» (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») Кредит 62/1 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками без авансов» — поступили денежные средства от покупателя (заказчика) в оплату продукции (товаров) и погашена дебиторская задолженность покупателя.

Договоры на поставку готовой продукции (товаров, работ, услуг) могут заключаться на условиях предоплаты. В этом случае покупатель должен перечислить поставщику (подрядчику) аванс в счет предстоящей поставки материальных ценностей (работ, услуг).

Для учета выданных авансов покупатель должен открыть отдельный активный субсчет к счету 60 «Расчеты по авансам выданным» (60/2) и сделать бухгалтерскую запись:

1. Дебет 60/2 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным» Кредит 50 «Касса» (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») — выдан аванс поставщику (подрядчику), включая НДС.

Выданные авансы, в счет которых не поступили материальные ценности (работы, услуги), учитываются в составе дебиторской задолженности перед организацией и отражаются в активе бухгалтерского баланса. При фактическом поступлении материальных ценностей (приемке выполненных работ, оказанных услуг), в счет которых был перечислен аванс, делается запись:

2. Дебет 08/4 «Вложения во внеоборотные активы» 10 «Материалы», 41 «Товары» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — оприходованы материальные ценности (работы, услуги), в счет которых ранее был перечислен аванс (без учета НДС);

3. Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — учтен НДС на основании счет-фактура поставщика (подрядчика);

4. Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 60/2 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным» — за счет ранее выплаченного аванса.

7.3. Формирование и учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительный долг — это дебиторская задолженность, которая не погашена в срок, установленный договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (например, залогом, поручительством и т. п.).

Резервы по сомнительным долгам создаются по итогам проведения инвентаризации дебиторской задолженности на последнее число отчетного (налогового) периода. При этом величина резерва определяется отдельно по каждому должнику в зависимости от его платежеспособности, а также вероятности погашения долга.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, организация может создать резерв по сомнительному долгу, если одновременно выполняются следующие условия:

1. Дебиторская задолженность возникла по расчетам за готовую продукцию (товары, работы, услуги). Например, по подотчетным суммам резервы по сомнительным долгам создаваться не могут.
2. Срок погашения дебиторской задолженности по договору истек.
3. Гарантии погашения дебиторской задолженности отсутствуют. Требования для создания резервов для целей налогового учета следующие:
4. Резерв может быть создан по любой дебиторской задолженности, за исключением процентов по долговым обязательствам (п. 3. ст. 266 НК РФ «Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам»).
5. Сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства. На полную сумму резерв создается только по тем долгам, которые просрочены более чем на 90 дней. Если время просрочки составляет от 45 до 90 дней, в резерв включается только 50% от суммы задолженности. Если этот срок не превышает 45 дней, резерв не создается вообще.
6. Общая сумма резервов по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки от реализации, полученной за отчетный (налоговый) период (п. 4. 266 НК РФ «Расходы на формирование резер-

вов по сомнительным долгам»). Выручка от реализации включает в себя выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также от реализации имущественных прав.

7. Сумма отчислений в резерв по сомнительным долгам включается в состав прочих расходов организации в последний день отчетного квартала.

В целях сближения бухгалтерского и налогового учета в учетной политике организации целесообразно закрепить создание резервов по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном НК РФ.

Создание резерва по сомнительным долгам отражается записью:

Дебет 91/2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам» — создан резерв по сомнительным долгам.

Списать сомнительную дебиторскую задолженность за счет резерва возможно в случаях, когда данная задолженность нереальна для взыскания для взыскания, в частности, если истек срок исковой давности. Согласно ГК РФ срок исковой давности — это период времени, в течение которого можно подать на должника в суд. В настоящее время общий срок исковой давности составляет три года (ст. 196 ГК РФ).

Списание нереальной для взыскания дебиторской задолженности за счет резерва отражается записью:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») — нереальная для взыскания дебиторская задолженность списана за счет резерва по сомнительным долгам.

Одновременно сумму списанного долга необходимо отнести на забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Указанная задолженность должна числиться на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет, для того чтобы можно было установить сумму долга в случае восстановления платежеспособности дебитора.

Основанием для списания не востребовавшей дебиторской задолженности за счет суммы резерва по сомнительным долгам являются следующие первичные учетные документы:

- 1) договор на поставку готовой продукции (товаров, работ, услуг);
- 2) документ, подтверждающий поставку покупателю;
- 3) акт инвентаризации дебиторской задолженности продавцом;
- 4) распоряжение руководителя организации о списании суммы долга;
- 5) решение о банкротстве должника.

Если до конца отчетного периода, следующего за периодом создания резерва, этот резерв не будет использован, то использованные суммы присоединяются к финансовым результатам отчетного года, что отражается записью:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 91/1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — неиспользованная сумма резерва по сомнительному долгу отнесена на финансовые результаты.

Одновременно можно снова принять решение о создании резерва по сомнительным долгам.

Если должник погасил ранее списанную дебиторскую задолженность, то сумма поступивших средств отражается записью:

Дебет 50 «Касса» (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») Кредит 91/1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — поступили денежные средства в счет погашения ранее списанной с баланса дебиторской задолженности. Одновременно делается запись:

Кредит 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — списана задолженность, погашенная дебитором.

Если организация-должник ликвидирована, то делается аналогичная запись:

Дебет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — списана задолженность в связи с ликвидацией организации-должника.

В бухгалтерском балансе сумма образованного резерва по сомнительным долгам отдельно не показывается. На данную сумму уменьшаются показатели бухгалтерского баланса, содержащие информацию о дебиторской задолженности, по которой создан резерв (данные строки 1230 актива «Дебиторская задолженность»).

7.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся предприятия и организации, поставляющие сырье, материалы и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Поступление материальных ценностей от поставщиков, выполнение работ и оказание услуг подрядчиками производятся на основании заключенных организацией договоров поставки, подряда, поручения, энергоснабжения и других. В договорах содержатся вид поставляемых товаров, выполняемых работ или услуг, условия поставки, сроки отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, порядок расчетов (условия платежей).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг, одновременно с ними либо авансом. Все платежи со счетов организаций производятся в порядке календарной очередности поступления в банк расчетных документов.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются с применением различных форм расчетов, оговоренных в модуле 1 темы 3 «Учет денежных средств» (платежные поручения, платежные требования, аккредитивы, чеки). Возможны расчеты также с помощью векселей либо же наличные расчеты с передачей денежных средств непосредственно в кассу поставщика, подрядчика (сейчас они ограничены суммой в 100 000 руб.). Форма расчетов устанавливается в договоре (контракте).

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется учет расчетов за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги:

- расчетные документы, по которым акцептованы и подлежат оплате;
- расчеты, по которым производятся в порядке плановых платежей;
- расчетные документы, по которым не поступили товарно-материальные ценности (неотфактурованные поставки);
- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке.

В задолженность поставщикам и подрядчикам включается также и налог на добавленную стоимость.

Основные бухгалтерские записи по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» представлены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

**Основные бухгалтерские записи по счету 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков:		
	за поступившее оборудование	07	60
	за оборудование, не требующее монтажа, строительно-монтажные работы	08	60
	за поступившие материальные ценности	10, 15	60
	за услуги по производству и продаже	20, 44	60
2	Списание недостачи в пределах норм естественной убыли	94	60

Окончание табл. 7.1

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
3	Списание недостачи сверх норм естественной убыли, не-соответствие цен, ошибки	76	60
4	Выделен НДС по приобретенным ценностям	19	60
5	Поступили материальные ценности по ранее акцептован-ным счетам	10, 15, 41	60
6	Оплачены счета поставщиков и подрядчиков	60	50, 51, 52
7	Выдан аванс поставщику (подрядчику) под подставку ма-териальных ценностей (выполнение работ)	60	50, 51, 52

7.5. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Учет труда и заработной платы регламентирован Трудовым кодексом РФ.

Коммерческим предприятиям предоставлено право самостоятельно устанавливать в коллективных договорах и положениях об оплате труда системы оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, системы премирования.

Различают два вида заработной платы: основную и дополнительную.

К основной относится заработная плата, начисленная за отработанное время, количество и качество выполненных работ, оплата по тарифным ставкам, окладам по сдельным расценкам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты и надбавки.

Дополнительная зарплата представляет собой предусмотренные трудовым законодательством выплаты за неотработанное время, оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов несовершеннолетних, выходные пособия при увольнении и т. п.

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная. Повременная форма оплаты труда зависит от фактически отработанного времени и тарифной ставки работника (часовой, дневной, месячной) или оклада для оплаты труда руководителей, специалистов и служащих.

Сдельная форма оплаты труда учитывает количественные показатели результатов труда: оплата производится по сдельным расценкам в соответствии с количеством произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Кроме того, оплаты в рамках трудового договора, оплата труда начисляются на основании актов к гражданско-правовым договорам (например, подряда). Такие договоры заключаются с работниками, не входящими в штат предприятия. По условиям договора, работники не подчиняются внутреннему распорядку организации, выполня-

ют оговоренный в договоре конкретный объем работ в удобное для себя время.

Порядок оплаты труда в сверхурочное время, праздничные дни, в случае брака продукции, отпусков, выплаты компенсации за неиспользованный отпуск определены трудовым законодательством РФ.

Вместе с оплатой труда начисляются также выплаты из других источников:

- за счет средств Фонда социального страхования ФСС РФ — выплаты по больничным листам и пособия по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие до достижения ребенком возраста 1,5 лет, оплата дополнительных выходных дней по уходу за ребенком-инвалидом, оплата путевок;
- за счет прибыли после уплаты налога на прибыль.

В учете труда и заработной платы очень важен первичный учет движения численности персонала, отработанного времени, выпущенной продукции. Первичный учет труда и его оплаты основан на следующих документах:

- приказ о приеме на работу (форма № Т-1);
- личная карточка (форма № Т-2);
- приказ о переводе на другую работу (форма № Т-5);
- приказ о предоставлении отпуска (форма № Т-6);
- приказ о прекращении трудового договора контракта форма (№ Т-8);
- табель учета использования рабочего времени (формы № Т-12 — ручная и № Т-13 — автоматизированная). Сплошная регистрация явок и неявок персонала. Отметки о причинах неявок, о работе в сверхурочное время и другие отступления от установленного режима работы вносятся в табель на основании следующих документов: листков нетрудоспособности, справок, графиков отпусков, списков лиц, работавших сверхурочно, приказов о выполнении государственных обязанностей, листков о простоях;
- расчетно-платежная ведомость форма № Т-49;
- расчетная ведомость форма № Т-51;
- платежная ведомость форма № Т-52;
- лицевой счет формы № Т-54 и Т-54а;
- наряд на сдельную работу.

Синтетический учет расчетов по оплате труда с персоналом как состоящим, так и не состоящим в штате организации осуществляется на пассивном счете 70. По кредиту этого счета производится начисление всех выплат, кредитовое сальдо означает задолженность организации перед персоналом по оплате труда.

В зависимости от источников направления средств на заработную плату счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» по кредиту корреспондирует со следующими счетами бухгалтерского учета (табл. 7.2.).

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы оплаты труда, премий, пособий, выплаченных из кассы либо с расчетного счета организации, суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и т. д.

Виды удержаний из заработной платы представлены в табл. 7.3.

Заболевший сотрудник имеет право на пособие по временной нетрудоспособности, если он гражданин России, иностранец или лицо без гражданства, которые постоянно или временно проживают в нашей стране. Больничное пособие положено при болезни самого сотрудника, уходе за заболевшим ребенком или другим родственником, несчастном случае на производстве.

С 14 декабря 2020 г. начали действовать новые единые правила выдачи и оформления больничных листов в бумажной и электронной форме (приказ Минздрава России от 01.09.2020 г. № 925н).

Основные изменения коснулись документов при оформлении бумажного и электронного больничного листа, а также порядка выдачи больничных на бумаге, когда сотрудник занят у нескольких работодателей.

Кроме того, установлен новый порядок оформления больничного листа, продления больничного листа при профтравмах и в результате несчастного случая, а также выдачи больничного при направлении на МСЭ и санаторно-курортное лечение.

С 19 июня 2020 г. изменилась формула расчета минимального среднего дневного заработка для исчисления пособия. Теперь минимум надо рассчитывать исходя из МРОТ с учетом районного коэффициента (Закон от 08.06.2020 г. № 175-ФЗ).

Изменения повлияли на расчет пособия для сотрудников, у которых суммарная заработная плата за расчетный период с учетом районных коэффициентов ниже МРОТ с учетом этих коэффициентов.

В 2021 г. пособия считают с учетом нового расчетного периода — 2020 и 2019 гг. Помимо этого действуют и новые лимиты по доходной базе.

Речь идет о базе для страховых взносов — 865 000 руб. для 2019 г. и 912 000 руб. для 2020 г. Таким образом, максимальный средний дневной заработок равен 2 434, 25 руб. $((912\,000 \text{ руб.} + 865\,000 \text{ руб.}) / 730 \text{ дн.})$.

Также при расчете используют новый МРОТ. В 2021 г. он составляет 12 392 руб.

В настоящее время подготовлен проект с обширными поправками в правила расчета больничного. Среди них — прямые выплаты через ФСС по всей России и фиксированная сумма больничного.

Смысл данного положения в том, что сотрудник должен получить не меньше федерального МРОТ за полный месяц. Отметим, что работодатель должен самостоятельно оплачивать пособие за первые три дня болезни.

Ниже представлена пошаговая инструкция по оплате больничного листа работника в 2021 г.

Шаг первый. Необходимо проверить право на пособие и больничный листок. Больничное пособие назначают тем, кто работает по трудовым договорам, в том числе, например, совместителям и сотрудникам на испытательном сроке.

Чтобы назначить пособие за время болезни сотрудника, необходимо получить у него оригинал листка нетрудоспособности или его дубликат. Это обязательный документ, без которого нельзя назначить и выплатить пособие. Работодатель вправе оплатить закрытый больничный листок. Это может быть первичный бюллетень или продолжение больничного листка.

Шаг второй. Определяется расчетный период. Расчетный период при выплате больничного пособия — два календарных года, которые предшествуют году начала болезни. В 2021 г. расчетный период — 2019 и 2020 гг. Такой порядок действует для всех сотрудников, в том числе тех, кто раньше нигде не работал.

Длительность расчетного периода для расчета пособия при болезни сотрудника всегда составляет 730 дней. Не допускается исключение из расчетного периода каких-либо дней. Например, из расчетного периода не исключаются время болезни или ежегодного отпуска сотрудника, отпуска по беременности и родам, по уходу за ребенком, отпуска за свой счет.

Если в расчетном периоде или в одном из годов расчетного периода сотрудник был в отпуске по беременности и родам либо в отпуске по уходу за ребенком, можно заменить эти годы на другие предшествующие календарные годы или год. Замена возможна, если размер пособия вырастет.

Шаг третий. Рассчитывается заработок. При расчете заработка для больничного пособия учитываются все выплаты за расчетный период, на которые начисляли взносы на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Выплаты, на которые не начисляли взносы на социальное страхование, в сумму заработка для расчета пособия по временной нетрудоспособности не включаются.

Выплаты в каждом из годов расчетного периода учитываются в пределах облагаемого страховыми взносами лимита. Максимальная вели-

Таблица 7.2

**Учет начисления заработной платы
(по кредиту 70 счета)**

Содержание хозяйственной операции	Дебет корреспон- дирующего счета
Начислена оплата труда:	
по погрузке, выгрузке, перемещению оборудования, требующего монтажа	07
работникам, занятым на строительных, монтажных работах	08
по погрузке, выгрузке, перемещению производственных запасов	10, 15
работникам основного производства	20
работникам вспомогательных производств	23
общепроизводственному персоналу	25
аппарату управления организации	26
за работы по исправлению брака	28
работникам обслуживающих производств	29
Начисление заработной платы и прочих выплат, включаемых в ФОТ, персоналу, занятому сбытом (продажей) готовой продукции и прочих активов	44
Начисление выплат дивидендов от участия в уставном капитале организации	84
Начисление суммы, если все предвиденные расходы резервируются (расходы на оплату очередных и дополнительных учебных отпусков и др.)	96
Начислены пособия по временной нетрудоспособности	69

чина в каждом конкретном году устанавливается отдельно. Например, в 2020 г. она составляла 912 000 руб., в 2019 г. — 865 000 руб.

Если в каком-то году суммарный заработок превысил лимит страховых выплат, для расчета больничного необходимо взять эту предельную величину; все, что свыше, за этот год не учитывается.

Если в расчетном периоде у сотрудника не было заработка либо его средний заработок в расчете за полный месяц ниже МРОТ на дату, когда был открыт больничный, рассчитывается средний заработок, равный МРОТ. В частности, это правило применяется к новым сотрудникам, которые раньше нигде не работали и не имели заработка.

Шаг четвертый. Определяется страховой стаж. Размер больничного пособия зависит от страхового стажа сотрудника. Страховой стаж определяют на день, который предшествовал дате, когда сотрудник заболел и ему открыли больничный листок.

Таблица 7.3

Учет удержаний из зарплаты (Дебет счета 70)

Содержание хозяйственной операции	Кредит корреспондирующего счета
Удержан налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	68
Удержания остатков неизрасходованных подотчетных сумм	71
Удержание сумм в счет погашения задолженности по возмещению материального ущерба, за товары, приобретенные в кредит, в счет возврата ранее полученных займов	73
Удержания по исполнительным листам в пользу третьих лиц, за квартплату	76

Таблица 7.4

Определение размера пособия по больничному листу

Страховой стаж	Размер пособия
8 лет и более	100% среднего заработка
от 5 до 8 лет	80% среднего заработка
от 6 месяцев до 5 лет	60% среднего заработка
Меньше 6 месяцев	Пособие рассчитывается из МРОТ

Шаг пятый. Начисление пособия в бухгалтерском учете. Пособие при болезни или травме самого работника финансируется из двух источников: средств работодателя и ФСС в определенном размере. Пособие за первые три дня нетрудоспособности начисляются из средств компании: Дебет 20 (44) Кредит 70.

Пособие за оставшиеся дни болезни или травмы финансирует ФСС: Дебет 69 Кредит 70.

Шаг шестой. Из пособия необходимо удержать НДФЛ и перечислить в бюджет: Дебет 70 Кредит 68.

7.6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Все юридические и физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, обязаны уплачивать установленные НК РФ налоги и сборы.

Учет задолженности при расчетах с бюджетом по налогам и сборам ведется на синтетическом счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». На этом счете ведется учет расчетов по следующим объектам:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль;
- налог на имущество;
- местные налоги и сборы (земельный налог, налог на рекламу и др.).

По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет. По кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» отражаются суммы налогов, причитающихся организацией к уплате в бюджет. Сальдо счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» в большинстве случаев кредитовое и показывает задолженность организации перед бюджетом. Однако при излишне уплаченной сумме того или иного налога оно может быть и дебетовым.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

7.6.1. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций — это прямой налог, его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов деятельности организации.

Налог начисляется на прибыль, которую получила организация, то есть на разницу между доходами и расходами. Основная ставка налога на прибыль составляет 20%. По налогу на прибыль организаций налоговым периодом признается календарный год.

Прибыль — результат вычитания суммы расходов из суммы доходов организации — является объектом налогообложения.

Правила налогообложения налогом на прибыль определены в главе 25 Налогового кодекса РФ.

Плательщиками налога являются:

- все российские юридические лица (ООО, ПАО и пр.);
- иностранные юридические лица, которые работают в России через постоянные представительства или просто получают доход от источника в РФ;
- иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, — для целей применения этого международного договора;
- иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

В соответствии со статьями 246.1, 346.1, 346.11, 346.26 НК РФ освобождены от уплаты налога на прибыль:

- налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы (ЕСХН, УСН) или являющиеся плательщиками налога на игорный бизнес;
- участники проекта «Инновационный центр „Сколково“».

Для разных категорий налогоплательщиков прибылью для целей налогообложения могут являться разные категории доходов (табл. 7.5.).

Таблица 7.5

Прибыль для целей налогообложения

Налогоплательщики	Прибыль для целей налогообложения	Статья Налогового кодекса РФ
Российские организации	Доходы, уменьшенные на расходы	п. 1 ст. 247 НК РФ
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство	Доходы представительства, уменьшенные на расходы представительства	п. 2 ст. 247 НК РФ
Иные иностранные организации	Доходы, полученные в РФ	п. 3 ст. 247 НК РФ

Доходы — это выручка по основному виду деятельности (доходы от реализации), а также суммы, полученные от прочих видов деятельности, например от сдачи имущества в аренду, проценты по банковским вкладам и пр. (внереализационные доходы). При налогообложении прибыли все доходы учитываются без НДС и акцизов.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в статье 249 НК РФ, в частности такие как:

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы;
- от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду);
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада и т. д.

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Некоторые доходы освобождены от налогообложения. Их перечень предусмотрен ст. 251 НК РФ.

Для большинства видов хозяйственной деятельности определен перечень наиболее часто встречаемых доходов, не учитываемых при налогообложении:

- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка;
- в виде взносов в уставный капитал организации;
- в виде имущества или средств, которые получены по договорам кредита или займа. При этом не включается в доход выгода от экономии на процентах по договору беспроцентного займа либо займа, процентная ставка по которому ниже ставки рефинансирования Банка России;
- в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного (полученного в безвозмездное пользование) имущества, произведенных арендатором (ссудополучателем);
- других доходов, предусмотренных ст. 251 НК РФ.

Расходы — это обоснованные и документально подтвержденные затраты предприятия. Они делятся на расходы, связанные с производством и реализацией (зарплата сотрудников, покупная стоимость сырья и материалов, амортизация основных средств и пр.), и на внереализационные расходы (отрицательная курсовая разница, судебные и арбитражные сборы и пр.).

Кроме того, существует закрытый перечень расходов, который нельзя учитывать по налогообложению прибыли. Это, в частности, начисленные дивиденды, взносы в уставный капитал, погашение кредитов и пр.

В свою очередь, расходы, связанные с производством и реализацией делятся на прямые и косвенные (ст. 318 НК РФ).

К прямым расходам относятся:

- материальные расходы (подп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг (ст. 256–259 НК РФ);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг (ст. 255 НК РФ).

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Прямые расходы ежемесячно распределяются на остатки незавершенного производства и стоимость изготовленной продукции (работ, услуг). Это значит, что прямые расходы учитываются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций только по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены в соответствии со статьей 319 НК РФ.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

К внереализационным расходам относятся (ст. 265 НК РФ):

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- расходы в виде процентов по долговым обязательствам;
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств и т. д.

При расчете налога на прибыль организаций налогоплательщик должен точно знать, какие доходы и расходы он может признать в этом периоде, а какие нет. Даты, на которые признаются расходы и доходы для целей налогообложения, определяются двумя различными методами (ст. 271–273 НК РФ).

Метод начисления. При ведении налогоплательщиком налогового учета методом начисления дата признания дохода/расхода не зависит от даты фактического поступления средств (получения имущества, имущественных прав и др.)/фактической оплаты расходов. Доходы (расходы) при методе начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место (к которому они относятся).

Кассовый метод. При применении налогоплательщиком кассового метода ведения налогового учета доходы/расходы признаются по дате фактического поступления средств (получения имущества, имущественных прав и др.)/фактической оплаты расходов.

Для того чтобы рассчитать за налоговый период налог на прибыль, необходимо определить налоговую базу (то есть прибыль, подлежа-

щую налогообложению) и умножить её на соответствующую налоговую ставку:

$$\text{Размер налога} = \text{Налоговая база} \times \text{Ставка налога}$$

Налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли организации. При этом по прибыли, облагаемой по различным ставкам, налоговая база рассчитывается отдельно.

Налоговая база рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода, который соответствует одному календарному году. Иными словами, базу определяют в течение периода с 1 января по 31 декабря текущего года, затем расчет налоговой базы начинается с нуля.

Расчет налоговой базы должен содержать (ст. 315 НК РФ):

- период, за который определяется налоговая база;
- сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
- сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации;
- прибыль (убыток) от реализации;
- сумма внереализационных доходов;
- прибыль (убыток) от внереализационных операций;
- итого налоговая база за отчетный (налоговый) период;
- для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу.

Порядок расчета налоговой базы следующий:

Прибыль (убыток) от реализации	=	Сумма доходов от реализации	–	Сумма произведенных расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации
---	---	--	---	--

Прибыль (убыток) от внереализационных операций	=	Сумма внереализационных доходов	–	Сумма внереализационных расходов
---	---	--	---	---

Итого налоговая база	=	Прибыль (убыток) от реализации	+	Прибыль (убыток) от внереализационных операций – Убытки, подлежащие переносу
---------------------------------	---	---	---	---

Если по итогам года оказалось, что расходы превысили доходы, и компания понесла убытки, то налоговая база считается равной «0». Это означает, что величина налога на прибыль не может быть отрицательной, сумма налога должна быть либо положительной, либо нулевой.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и организаций государственного сектора), а также определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

ПБУ 18/02 предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из **постоянных и временных разниц**.

Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Под **постоянными разницами** понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по на-

логу 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 возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различий.

Для целей ПБУ 18/02 под постоянным налоговым расходом (доходом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянный налоговый расход (доход) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянный налоговый расход (доход) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах, а также результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах. Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.

Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Под **отложенным налогом на прибыль** понимается сумма,

которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы образуются в результате:

- применения разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- применения разных способов формирования себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения доходов и расходов, связанных с их продажей;
- переоценки активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;
- признания в бухгалтерском учете обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, запасов и других активов;
- применения разных правил создания резервов по сомнительным долгам и других аналогичных резервов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- признания в бухгалтерском учете оценочных обязательств;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, который не был использован для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различий.

Под **отложенным налоговым активом** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах, а также за исключением суммы убытка, полученного участником консолидированной группы налогоплательщиков в отчетном периоде, учитываемой при определении консолидированной налоговой базы за этот период.

Изменение величины отложенных налоговых активов в отчетном периоде равняется произведению вычитаемых временных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета прибылей и убытков.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов и отражаются записью: Дебет 09 Кредит 68.

Рассмотрим пример возникновения вычитаемой временной разницы, которая приводит к образованию отложенного налогового актива.

Организация «А» 20 февраля 2020 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет, ставка налога на прибыль составляет 20%.

В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации путем применения способа уменьшаемого остатка, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль — линейный метод.

При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2020 г. организация «А» получила следующие данные (табл. 7.6.).

Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2020 г. составила:

Таблица 7.6

Данные для составления бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2020 г. организация «А»

	Для целей бухгалтерского учета (руб.)	Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (руб.)
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 20 февраля 2020 г. со сроком полезного использования 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2020 г. составила	40 000	20 000
Балансовая стоимость объекта основного средства на 01.01.2021 г.	80 000	100 000

20 000 руб. (40 000 руб. — 20 000 руб.).

Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2020 г. составил:

$$20\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 4\,000 \text{ руб.}$$

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Изменение величины отложенных налоговых обязательств в отчетном периоде равняется произведению налогооблагаемых временных разниц, возникших (погашенных) в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета прибылей и убытков.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств и отражаются записью: Дебет 68 Кредит 77.

Рассмотрим пример возникновения налогооблагаемой временной разницы, которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства.

Таблица 7.7

Данные для составления бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2020 г. организация «Б»

	Для целей бухгалтерского учета (руб.)	Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (руб.)
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 25 декабря 2020 г. со сроком полезного использования 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2020 г. составила	24 000	40 130
Балансовая стоимость основного средства на 01.01.2021 г.	96 000	79 870

Организация «Б» 25 декабря 2020 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет, ставка налога на прибыль составила 20%.

Для целей бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации линейным способом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль — нелинейным методом.

При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации за 2020 г. организация «Б» получила следующие данные (табл. 7.7.).

Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2020 г. составила:

$$16\,130 \text{ руб. (40\,130 руб. – 24\,000 руб.)}.$$

Отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2020 г. составило:

$$16\,130 \text{ руб.} \times 20\% = 3\,226 \text{ руб.}$$

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

В случае, если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, то суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда возникнет в организации налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Отложенный налоговый актив при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Под расходом (доходом) по налогу на прибыль понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины, уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период. Расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль. При этом отложенный налог на прибыль за отчетный период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток).

Рассмотрим пример определения расхода (дохода) по налогу на прибыль и связанных с ним показателей.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год организацией «А» в отчете о финансовых результатах отражена прибыль до на-

логообложения (бухгалтерская прибыль) в размере 150 000 руб. Налоговая база по налогу на прибыль за этот же период составила 280 000 руб. Ставка налога на прибыль составила 20%.

На конец отчетного года балансовая стоимость активов организации суммарно была меньше их стоимости, принимаемой для целей налогообложения на 50 000 руб., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на 15 000 руб.

На конец предыдущего года балансовая стоимость активов организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения на 70 000 руб., а балансовая стоимость обязательств организации превышала их стоимость, принимаемую для целей налогообложения, на 10 000 руб.

Отложенное налоговое обязательство на начало отчетного периода (конец предыдущего периода):

Налогооблагаемые временные разницы — 70 000 руб.

Вычитаемые временные разницы — 10 000 руб.

Налогооблагаемые временные разницы = 70 000 руб. — 10 000 руб. = 60 000 руб.

Отложенное налоговое обязательство = 60 000 руб. · 20% = 12 000 руб.

Отложенный налоговый актив на конец отчетного периода:

Вычитаемые временные разницы = 50 000 руб. + 15 000 руб. = 65 000 руб.

Отложенный налоговый актив = 65 000 руб. · 20% = 13 000 руб.

Отложенный налог на прибыль за отчетный период = 13 000 руб. — (–) 12 000 руб. = 25 000 руб.

1. Текущий налог на прибыль = 280 000 руб. · 20% = 56 000 руб.
2. Расход по налогу на прибыль за отчетный период = 25 000 руб. — 56 000 руб. = (–) 31 000 руб.
3. Условный расход по налогу на прибыль = 150 000 руб. · 20% = (–) 30 000 руб.
4. Постоянный налоговый расход = (–) 31 000 руб. — (–) 30 000 руб. = (–) 1 000 руб.
5. Чистая прибыль составит:

$$150\,000 \text{ руб.} + (-) 31\,000 \text{ руб.} = 119\,000 \text{ руб.}$$

или

$$150\,000 \text{ руб.} + (-) 30\,000 \text{ руб.} + (-) 1\,000 \text{ руб.} = 119\,000 \text{ руб.}$$

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;
- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье отчета о финансовых результатах (после статьи текущего налога на прибыль).

Текущий налог на прибыль участниками (включая ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков формируется на отдельном счете по учету расчетов с участниками консолидированной группы налогоплательщиков. На этом счете отражается в бухгалтерском учете ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков сумма налога на прибыль по консолидированной группе налогоплательщиков в целом, подлежащая уплате ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков в бюджет на основе консолидированной налоговой базы, сформированной вне системы бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств.

Задолженность либо переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога.

Расход (доход) по налогу на прибыль с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Налог на прибыль, относящийся к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансового результата периода.

Разница между суммой текущего налога на прибыль, исчисленного участником (включая ответственного участника) консолидированной группы налогоплательщиков для включения в консолидированную налоговую базу консолидированной группы налогоплательщиков, и суммой денежных средств, причитающейся с участника (участнику) исходя из условий договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, раскрывается в отчете о финансовых результатах обособленно и обозначается как перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрываются:

а) отложенный налог на прибыль, обусловленный:

- возникновением (погашением) временных разниц в отчетном периоде;
- изменениями правил налогообложения, изменениями применяемых налоговых ставок;
- признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах;

б) величины, объясняющие взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения, в том числе:

- применяемые налоговые ставки;
- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянный налоговый расход (доход);

в) иная информация, необходимая пользователям для понимания характера показателей, связанных с налогом на прибыль организаций.

Начисление налога на прибыль к уплате в бюджет отражается записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен налог на прибыль организации к уплате в бюджет;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 51 «Расчетные счета» — сумма налога на прибыль организации перечислена в бюджет.

7.6.2. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (далее — НДС) регулируется 21 главой Налогового кодекса РФ, в соответствии с которой исчисление НДС производится продавцом при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателю.

Продавец дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг, имущественных прав) предъявляет к оплате покупателю сумму НДС, исчисленную по установленной налоговой ставке.

Сумма НДС, которую налогоплательщик-продавец уплачивает в бюджет, рассчитывается как разница между суммой налога, исчисленной им при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) покупателям, и суммой налога, предъявленной этому налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), используемых для облагаемых НДС операций. НДС является федеральным налогом.

Плательщиками НДС признаются:

- организации (в том числе некоммерческие);
- предприниматели.

Условно всех налогоплательщиков НДС можно разделить на две группы:

- налогоплательщики «внутреннего» НДС, т. е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- налогоплательщики «ввозного» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию РФ.

Организации и предприниматели, у которых за 3 предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 2 млн руб., могут подать уведомление и получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС на год (ст. 145 НК РФ).

Не обязаны платить налог по операциям по реализации (кроме случаев ввоза товаров на территорию России) организации и предприниматели:

- применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
- применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН);
- применяющие патентную систему налогообложения;
- освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ;
- участники проекта «Сколково» (ст. 145.1 НК РФ).

Объектом налогообложения являются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе:

- безвозмездная передача;
- ввоз товаров на территорию РФ (импорт);
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

В общем случае налог исчисляется исходя из стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Для того чтобы рассчитать НДС, необходимо рассчитать сумму НДС, исчисленную при реализации, сумму вычетов по НДС, и при необходимости — сумму НДС, которую нужно восстановить к уплате.

Восстановлению подлежат ранее принятые к вычету суммы НДС, по операциям, указанным в п. 3 в ст. 170 НК РФ.

Ниже представлена формула расчета НДС:

$$\text{НДС, исчисленный при реализации} = \text{Налоговая база} \cdot \text{Ставка НДС}$$

$$\text{НДС к уплате} = \text{НДС, исчисленный при реализации} - \text{«Входной» НДС, принимаемый к вычету} + \text{Восстановленный НДС}$$

В настоящее время действуют 3 ставки налога на добавленную стоимость (ст. 164 НК РФ):

- 0%. Ставка НДС в размере 0% применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, услуг по международной перевозке и некоторых других операций (п. 1 ст. 164 НК РФ).
- 10%. По ставке НДС 10% налогообложение производится в случаях реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров.
- 20%. Ставка НДС 20% применяется во всех остальных случаях (п. 3 ст. 164 НК РФ). Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога.

При получении предоплаты (авансов) (п. 4 ст. 164 НК РФ) и в случаях, когда налоговая база определяется в особом порядке (пп. 3, 4, 5.1 ст. 154, пп. 2–4 ст. 155 НК РФ), также применяются расчетные ставки 10/110 и 20/120.

По общему правилу налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат:

- на день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)
- на день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг)

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг). (ст. 171 НК РФ).

Вычетам подлежат суммы НДС, которые:

- предъявили поставщики (подрядчики, исполнители) при приобретении товаров (работ, услуг);
- уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории;
- уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, с территории государств — членов Таможенного союза (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Принять к вычету «входной» НДС можно, только когда товары (работы, услуги) приняты к учету и имеются соответствующие первичные документы и счет-фактура.

Для применения вычетов необходимо иметь:

- счета-фактуры;
- первичные документы, подтверждающие принятие товаров (работ услуг) к учету.

В отдельных случаях вместо счетов-фактур применяются другие документы, подтверждающие уплату налога.

Например, при приобретении строительных материалов на сумму 120 000 руб. (в т. ч. НДС 20 000 руб.), услуг по перевозке на сумму 59 000 руб. (в т. ч. НДС 9 000 руб.), сумма НДС к вычету составит: 20 000 руб. + 9 000 руб. = 29 000 руб.

Возмещению подлежит та часть «входного» налога, которая превышает сумму исчисленного НДС.

Например, продано товаров на сумму 120 000 руб. (в т. ч. НДС 20 000 руб.).

Приобретено товаров на сумму 360 000 руб. (в т. ч. НДС 60 000 руб.).

Сумма к возмещению составит 40 000 руб. (60 000 руб. — 20 000 руб. = 40 000 руб.).

В этом случае, возможно, понадобится представить документы для камеральной проверки.

Возмещение НДС, как правило, производится после окончания камеральной проверки, которая продолжается 2 месяца.

В случае выявления признаков, указывающих на возможные нарушения, срок камеральной налоговой проверки может быть продлен до трех месяцев.

Подлежащая возмещению сумма может быть зачтена в погашение задолженности (недоимки, пени, штрафы) по федеральным налогам, зачтена в счет предстоящих платежей или возвращена на расчетный счет.

Возмещение НДС можно получить либо после окончания камеральной проверки (п. 2 ст. 176 НК РФ) либо, в случае применения заявительного порядка возмещения НДС (п. 8 ст. 176.1 НК РФ), — до завершения камеральной проверки.

После проведения камеральной проверки декларации по НДС налогоплательщик подает в инспекцию заявление на возврат и ему производится возврат НДС.

Налогоплательщики реализуют право на применение заявительного порядка возмещения налога путем подачи в налоговый орган налоговой декларации, банковской гарантии и заявления о применении заявительного порядка возмещения налога (п. 7 ст. 176.1 НК РФ). Деньги возмещаются налогоплательщику за 12 дней, после чего проводится камеральная проверка.

Но есть исключение: налогоплательщики, уплатившие за предыдущие 3 года не менее 2 млрд руб. налогов, могут не представлять банковскую гарантию (подп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ).

Восстановлению подлежат ранее обоснованно принятые к вычету суммы НДС, например, в случаях, если приобретенные товары (работы, услуги), основные средства, перестанут использоваться для операций, облагаемых НДС (в частности, перед началом применения упрощенной или патентной системы налогообложения, при передаче имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, при передаче имущества для использования в льготированной деятельности и т. д.), в других случаях, перечисленных в п. 3 ст. 170 НК РФ.

По основным средствам НДС восстанавливается в части, относящейся к остаточной стоимости основных средств (без учета переоценок). А по недвижимому имуществу — по 1/10 от принятой к вычету суммы налога, в доле, рассчитанной по правилам ст. 171.1 НК РФ, ежегодно в последнем квартале каждого года, в течение 10 лет.

Если основное средство полностью амортизировано или эксплуатировалось данным налогоплательщиком более 15 лет, то НДС можно не восстанавливать.

Налоговая декларация по НДС представляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика НДС в срок не позднее 25-го числа месяца,

следующего за истекшим налоговым периодом. За непредставление декларации предусмотрен штраф (ст. 119 НК РФ). Налоговая декларация по НДС представляется в электронном виде.

В случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока могут быть приостановлены операции по счетам (п. 3 ст. 76 НК РФ).

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Начисление НДС отражается следующими записями:

Дебет 90.3 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС, причитающийся к получению от покупателей за проданную им готовую продукцию (товары, работы, услуги), реализация которых является основным видом деятельности организации;

Дебет 91.2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС, причитающийся к получению от покупателей за проданные им основные средства, нематериальные активы, материалы, другое имущество, реализация которых не является основным видом деятельности организации.

Приобретая товары (работы, услуги), организация должна уплатить поставщикам сумму НДС. Для учета причитающихся к уплате поставщикам сумм НДС предназначен счет 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Если организация получила от поставщика материальные ценности, то в учете делаются записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (10 «Материалы», 41 «Товары») Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — оприходованы материальные ценности без учета НДС;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — учтен НДС.

Суммы НДС, учтенные на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», могут быть приняты к вычету — Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям». Эту запись можно сделать, если одновременно выполняются следующие условия:

1. На приобретенные ценности есть счет-фактура, в котором отдельно выделяется сумма НДС.
2. Приобретенные ценности оприходованы на балансе организации.
3. Ценности приобретены для осуществления хозяйственной деятельности, которая облагается НДС, а также для перепродажи.

7.6.3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) регулируется 23 главой Налогового кодекса РФ. НДФЛ — основной вид прямых налогов. Исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтверждённых расходов в соответствии с действующим законодательством.

Плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, для целей налогообложения подразделяемые на две группы:

- лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (фактически находящиеся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев);
- лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения дохода на территории России.

30 апреля — крайний срок для подачи отдельными категориями налогоплательщиков, обязанных самостоятельно задекларировать доход, декларации по налогу на доходы физических лиц.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять налоговую декларацию, вправе представить такую декларацию в налоговый орган по месту жительства в течение всего года.

Лица, обязанные самостоятельно декларировать доход:

- индивидуальные предприниматели;
- нотариусы, адвокаты, другие лица, занимающиеся частной практикой;
- физические лица по вознаграждениям, полученным не от налоговых агентов;
- физические лица по суммам, полученным от продажи имущества;
- физические лица, резиденты РФ по доходам, полученным от источников, находящихся за пределами РФ;
- физические лица, по доходам, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами;
- физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей и других основанных на риске игр;
- физические лица, получающие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений;
- физические лица, получающие от физических лиц доходы в порядке дарения.

Доходы, облагаемые НДФЛ:

- от продажи имущества, находившегося в собственности менее 3 лет;
- от сдачи имущества в аренду;

- доходы от источников за пределами Российской Федерации;
- доходы в виде разного рода выигрышей;
- иные доходы.

В соответствии со ст. 217 НК РФ не все доходы физических лиц облагаются НДФЛ:

- доходы от продажи имущества, находившегося в собственности более трех лет;
- доходы, полученные в порядке наследования;
- доходы, полученные по договору дарения от члена семьи и (или) близкого родственника в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (от супруга, родителей и детей, в том числе усыновителей и усыновленных, дедушки, бабушки и внуков, полнородных и неполнородных (имеющих общих отца или мать) братьев и сестер);
- иные доходы.

Налоговым кодексом Российской Федерации по налогу на доходы физических лиц предусмотрено пять налоговых ставок. Различные налоговые ставки установлены как в отношении видов доходов, так и в отношении категорий налогоплательщиков.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительно-го управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

С 2021 г. в отношении доходов, превышающих 5 млн руб. в год, применяется повышенная ставка НДФЛ (Федеральный закон от 23.11.2020 г. № 372-ФЗ). Согласно п. 1 ст. 224 НК РФ к доходам, полученным начиная с 1 января 2021 г., налоговая ставка применяется в следующих размерах:

- если сумма налоговых баз (перечислены в п. 2.1 ст. 210 НК РФ) за налоговый период равна или менее 5 млн руб. — 13%;
- если сумма налоговых баз за налоговый период более 5 млн руб. — 650 000 руб. и 15% от суммы налоговых баз, превышающей 5 млн руб.

Введено также понятие основной налоговой базы по НДФЛ. Это все доходы физлица, за исключением налоговых баз, к которым применяются специальные правила исчисления налога. Уточнено, к каким налоговым базам применяются те или иные ставки налога. Упорядочено применение вычетов к различным налоговым базам.

Так, прогрессивная шкала действует в отношении совокупности всех доходов физического лица — налогового резидента РФ, подлежащих налогообложению (за исключением доходов, облагаемых по налоговым

ставкам, предусмотренным пунктами 1.1, 2, 5 и 6 ст. 224 НК РФ), а также для основных доходов нерезидентов (п. 3.1 ст. 224 НК РФ).

Таблица 7.8

Основная ставка НДФЛ с 2021 г.

Ставка НДФЛ (п. 1. ст. 224 НК РФ)	Размер налоговой базы (суммы налоговых баз, указанных в п. 2 ст. 210 НК РФ)
13%	≤ 5 млн руб.
650 000 руб. + 15% с превышения 5 млн руб.	> 5 млн руб.

В отношении доходов, полученных в 2021 или 2022 г., при исчислении НДФЛ налоговыми агентами прогрессивные налоговые ставки используются применительно к каждой налоговой базе отдельно (ч. 3 ст. 2 Федерального закона от 23.11.2020 г. № 372-ФЗ).

Таблица 7.9

Доходы, учитываемые при суммировании налоговых баз

Порядок применяется к следующим налоговым базам (п. 2.1. ст. 210 НК РФ)	Порядок не применяется к следующим доходам (п. 1. ст. 224 НК РФ)
1) по доходам от долевого участия (в том числе по доходам в виде дивидендов, выплаченных иностранной организации по акциям (долям) российской организации, признанных отраженными налогоплательщиком в налоговой декларации в составе доходов)	Облагаемым по ставке 13% доходам (п. 1.1 ст. 224 НК РФ): - от продажи имущества (за исключением ценных бумаг) и (или) доли (долей) в нем; - в виде стоимости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения; - подлежащим налогообложению доходам, полученным в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению
2) по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей	
3) по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами	
4) по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги	Облагаемым по ставке 35% согласно п. 2 ст. 224 НК РФ
5) по операциям займа ценными бумагами	Облагаемым по ставке 9% согласно п. 5 ст. 224 НК РФ
6) по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества	Облагаемым по ставке 30% согласно п. 6 ст. 224 НК РФ
7) по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете	

Окончание табл. 7.9

Порядок применяется к следующим налоговым базам (п. 2.1. ст. 210 НК РФ)	Порядок не применяется к следующим доходам (п. 1. ст. 224 НК РФ)
8) по доходам в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании (в том числе фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании)	
9) по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная п. 1 ст. 224 НК РФ (основная налоговая база)	

Сумма НДФЛ при применении прогрессивной налоговой ставки, установленной п. 1 ст. 224 НК РФ, исчисляется в следующем порядке (п. 1 ст. 225 НК РФ).

1) если доход менее 5 млн руб. или равен 5 млн руб.:

НДФЛ	=	Сумма НБ (п. 2.1 ст. 210 НК РФ)	×	13% (п. 1 ст. 224 НК РФ)
-------------	----------	---	----------	------------------------------------

2) если доход более 5 млн руб.:

НДФЛ	=	(Сумма НБ (п. 2.1 ст. 210 НК РФ) - 5 млн руб.)	×	15% (п. 1 ст. 224 НК РФ)	+	650 000 руб.
-------------	----------	---	----------	------------------------------------	----------	---------------------

Суммы налога, относящиеся к части налоговой базы до 5 млн руб. включительно, и части, превышающей 5 млн руб., уплачиваются отдельно. Уплата НДФЛ производится по месту учета (месту жительства) налогового агента, а также по месту нахождения каждого его обособленного подразделения в следующем порядке (п. 7 ст. 226 НК РФ):

- отдельно уплачивается сумма налога до 650 000 руб., относящаяся к части налоговой базы до 5 млн руб. включительно;
- отдельно уплачивается сумма налога, превышающая 650 000 руб., относящаяся к части налоговой базы свыше 5 млн руб.

По ставке 15% также облагаются дивиденды, полученные от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

Все прочие доходы физических лиц-нерезидентов облагаются по ставке 30%.

Ставка 35% является максимальной и применяется к следующим доходам:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы

товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров;

- процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, доходов в виде процента (купона) по обращающимся облигациям российских организаций, номинированным в рублях, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 Налогового кодекса;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения установленных размеров;
- доходов в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива в части превышения установленных размеров.

Налоговый резидент Российской Федерации, который получает доходы, облагаемые по ставке 13%, может претендовать на налоговый вычет.

Налоговый вычет — это сумма, которая уменьшает размер дохода (так называемую налогооблагаемую базу), с которого уплачивается налог. В некоторых случаях под налоговым вычетом понимается возврат части ранее уплаченного налога на доходы физического лица, например, в связи с покупкой квартиры, расходами на лечение, обучение и т. д.

Возврату подлежит не вся сумма понесенных расходов в пределах заявленного вычета, а соответствующая ему сумма ранее уплаченного налога.

Налоговым кодексом предусмотрено пять групп налоговых вычетов:

- стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ);
- социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ);
- инвестиционные налоговые вычеты (ст. 219.1 НК РФ);
- имущественные налоговые вычеты (ст. 220 НК РФ);
- профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ).

Стандартные налоговые вычеты налогоплательщика предоставляется двум категориям физических лиц, перечисленным в п. 1 ст. 218 НК РФ.

Вычет на ребенка (детей) предоставляется до месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13% и исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 350 000 руб. Вычет отменяется с месяца, когда доход сотрудника превысил эту сумму.

Стандартный вычет предоставляется в следующем размере:

- на первого и второго ребенка — 1 400 руб.;
- на третьего и каждого последующего ребенка — 3 000 руб.;
- на каждого ребенка-инвалида до 18 лет или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы, — 12 000 руб. родителям и усыновителям (6 000 руб. — опекунам и попечителям).

Налоговым кодексом предусмотрено 5 видов социальных налоговых вычетов:

- по расходам на благотворительность;
- по расходам на обучение;
- по расходам на лечение и приобретение медикаментов;
- по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни;
- по расходам на накопительную часть трудовой пенсии.

Социальные налоговые вычеты можно получить при подаче налоговой декларации по НДФЛ в налоговую инспекцию по месту жительства налогоплательщика по окончании года с приложением копий документов, подтверждающих право на вычет.

Также вычеты (за исключением вычета по расходам на благотворительность) могут быть получены и до окончания года при обращении с соответствующим заявлением и комплектом документов непосредственно к работодателю.

При этом социальные налоговые вычеты по расходам на обучение, лечение и приобретение медикаментов, а также социальные налоговые вычеты в сумме страховых взносов по договору (договорам) добровольного страхования жизни можно получить при условии представления подтверждения права на вычет (уведомления), выданного налоговым органом.

Вычеты по расходам на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование, а также по расходам на накопительную часть трудовой пенсии, можно получить только в том случае, если взносы по договору добровольного пенсионного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения), а также взносы на накопительную пенсию, удерживались работодателем из зарплаты налогоплательщика и перечислялись им в соответствующие фонды (страховые компании).

120 000 руб. — максимальный совокупный размер понесенных расходов в налоговом периоде (за минусом расходов на обучение детей налогоплательщика и расходов на дорогостоящее лечение).

Правом на инвестиционные налоговые вычеты обладает налогоплательщик, который осуществлял определенные операции, в частности:

- с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, в результате которых получил доход;
- вносил личные денежные средства на свой индивидуальный инвестиционный счет;
- получал доход по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете.

Правом на имущественные налоговые вычеты обладает налогоплательщик, который осуществлял определенные операции с имуществом, в частности:

- продажа имущества;
- покупка жилья (дома, квартиры, комнаты и т. п.);
- строительство жилья или приобретение земельного участка для этих целей;
- выкуп у налогоплательщика имущества для государственных или муниципальных нужд.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Однако в исключительных случаях, вместо учета фактически произведенных расходов, индивидуальные предприниматели могут получить вычет в размере 20% от общей суммы полученного ими дохода.

В отношении авторских вознаграждений или вознаграждений за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, а также вознаграждений, выплачиваемых авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, при отсутствии документально подтвержденных расходов, полученный ими доход может быть уменьшен на норматив затрат (в процентах к сумме исчисленного дохода) — см. п. 3 ст. 221 НК РФ.

Перечень доходов, в отношении которых можно получить профессиональный вычет:

- доходы, полученные индивидуальными предпринимателями;
- доходы, полученные нотариусами, занимающимися частной практикой, адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты и другими лицами, занимающимися частной практикой;
- доходы, полученные от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера;
- авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, полученные налогоплательщиками.

Налоговые вычеты не могут применить физические лица, которые освобождены от уплаты НДФЛ в связи с тем, что у них в принципе отсутствует облагаемый доход.

К таким физическим лицам относятся безработные, не имеющие иных источников дохода, кроме государственных пособий по безработице, а также индивидуальные предприниматели, которые применяют специальные налоговые режимы.

В бухгалтерском учете отражаются следующие записи по учету НДФЛ: Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — удержан НДФЛ с сумм, начисленных работникам организации;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — удержан НДФЛ с сумм дивидендов, начисленных работникам организации;

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — удержан НДФЛ с сумм дивидендов, начисленных учредителям, не являющихся работниками данной организации.

7.7. Учет расчетов по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды

В соответствии с 34 главой НК РФ под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

В НК РФ отдельно выделены обязанности плательщиков страховых взносов, к которым относятся:

- уплата страховых взносов, установленных НК РФ;
- ведение учета объектов обложения страховыми взносами, сумм исчисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты и иные вознаграждения;
- представление в налоговый орган по месту учета расчетов по страховым взносам;
- представление в налоговые органы документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов;
- представление в налоговые органы в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ, сведений о застрахованных лицах в системе индивидуального (персонифицированного) учета;

- обеспечение в течение шести лет сохранности документов, необходимых для исчисления и уплаты страховых взносов;
- сообщение в налоговый орган по месту нахождения российской организации — плательщика страховых взносов о наделении обособленного подразделения полномочиями по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц в течение одного месяца со дня наделения его соответствующими полномочиями;
- иные обязанности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 419 НК РФ плательщиками страховых взносов признаются следующие лица, являющиеся страхователями согласно федеральным законам о конкретных видах обязательного социального страхования:

- 1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:
 - организации;
 - индивидуальные предприниматели;
 - физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой.

В соответствии со статьей 420 НК РФ для плательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию согласно федеральным законам о конкретных видах обязательного социального страхования (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам и т. п.):

- 1) в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;
- 2) по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;
- 3) по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управле-

нию правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями.

Для плательщиков — физических лиц, производящих выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам (контрактам) и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг в пользу физических лиц (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам и т. п.).

База для исчисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом обложения, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами (например, пособия, компенсации, материальная помощь и др.).

При этом база для начисления страховых взносов определяется отдельно в отношении каждого физического лица по истечении каждого календарного месяца с начала расчетного периода нарастающим итогом.

База для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и база для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством имеет предельную величину, после которой страховые взносы не взимаются. Исключение составляют страховые взносы, уплачиваемые основной категорией плательщиков при применении тарифа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 22%, в этом случае страховыми взносами также облагаются выплаты сверх установленной предельной величины базы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 10% сверх указанной величины.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной индексации с 1 января соответствующего года исходя из роста средней заработной платы в Российской Федерации.

База для начисления страховых взносов в части, касающейся авторских договоров, уменьшается на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов, а в случае если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в определенных размерах (в процентах суммы начисленного дохода).

Для основной категории плательщиков страховых взносов установлен тариф страховых взносов в размере 30% (22% — на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной величины базы для исчисления страховых взносов, 2,9% — на обязательное социальное

страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах взносов облагаемой базы и 5,1% на обязательное медицинское страхование). Кроме того, сверх вышеупомянутой величины базы для исчисления страховых взносов уплачиваются страховые взносы в ПФР исходя из тарифа 10%.

Размер ставки по страховым взносам на 2021 г. варьируется в зависимости от:

- статуса плательщика (организация, ИП, субъект МСП);
- вида деятельности (льготный или нет);
- категории лица, получающего доход (иностраннй гражданин или россиянин);
- суммы доходов, выплаченных застрахованному лицу.

Базовые тарифы, которые применяют работодатели, не имеющие право на льготы, в 2021 г. не меняются. Их размер обозначен в ст. 425 НК РФ.

При превышении в текущем году суммы начислений по каждому получателю дохода над величиной предельной облагаемой базы, ставки уменьшаются. Размер предельной базы устанавливается ежегодно для расчета взносов на пенсионное страхование (ПФР) и на случай болезни и материнства (ФСС). В соответствии с проектом правительственного постановления, опубликованного на портале государственных нормативных актов, ожидается, что в 2021 г. будут действовать следующие лимиты базы в отношении каждого физлица (исчисляются с начала года нарастающим итогом):

- по взносам ПФР — 1 465 000 руб.;
- по взносам ФСС — 966 000 руб.

Предельная база для взносов ФОМС не устанавливается.

В 2020 г. Госдума приняла федеральный закон, позволяющий субъектам МСП ежемесячно применять сниженные ставки страховых взносов к выплатам, превышающим размер федерального МРОТ. До апреля 2020 г. для этой категории плательщиков применялась обычная общая ставка страховых взносов — 30%. С 1 апреля 2020 г. общий размер ставки для данной категории страхователей уменьшился до 15%. Применять их имеют право организации и ИП, включенные в реестр МСП (средние, малые и микропредприятия).

Распространяется указанный порядок и на 2021 г. — соответствующие изменения в ст. 427 НК РФ вступают в силу с 01.01.2021 г.

Ставки страховых взносов отражены в табл. 7.11.

Некоторым плательщикам ст. 427 НК РФ позволяет применять пониженные процентные ставки по страховым взносам в 2021 г. Они применяются к выплатам в пределах лимита облагаемой базы. С 2021 г. к льготным отнесли новую категорию страхователей — российских раз-

Таблица 7.10

**Базовые тарифы страховых взносов в государственные
внебюджетные фонды в 2021 г.**

Внебюджетный фонд	Доля доходов в пределах лимита	Доля доходов сверх лимитов
Пенсионный фонд России (ПФР)	22%	10%
Фонд социального страхования (ФСС)	2,9% 1,8% — в отношении доходов иностранных граждан, за исключением высококвалифицированных специалистов	0%
Фонд обязательного медицинского страхования (ФОМС)		5,1%

Таблица 7.11

Ставки страховых взносов для МСП

Размер дохода физического лица за месяц	ПФР	ФСС	ФОМС
В пределах федерального значения МРОТ	22% (в пределах лимита базы) 10% (при превышении лимита базы)	2,9% 1,8% -для иностранцев	5,1%
Свыше федерального МРОТ	10% (как в пределах лимита базы, так и сверх него)	0%	

работчиков электронной компонентной базы. Тарифы различны для каждой категории льготников.

Работодатели ежемесячно производят исчисление и уплату страховых взносов. Срок уплаты страховых взносов — не позднее 15-го числа следующего календарного месяца, в котором произведены выплаты в пользу физических лиц.

Сумма страховых взносов определяется в рублях и копейках и исчисляется отдельно в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, страховых взносов на обязательное медицинское страхование.

Расчетным периодом признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Начисление страховых взносов производится в корреспонденции с тем счетом, на котором отражалось вознаграждение, с суммы которого рассчитаны взносы: Дебет 20 (08, 23, 25, 26, 29, 44) Кредит 69.

Дебиторская задолженность отражается во II разделе бухгалтерского баланса «Оборотные активы» по одноименной строке 1230. По данной строке показывается общая сумма дебиторской задолженности на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Согласно п. 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Раскрытие информации о характере дебиторской задолженности может осуществляться путем введения дополнительных строк, например «в том числе долгосрочная» и «в том числе краткосрочная».

Согласно разъяснениям Минфина России, содержащимся в Письме от 27.01.2012 г. № 07-02-18/01, в бухгалтерском балансе данные о дебиторской задолженности за проданные товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги отражаются в случае их существенности обособленно от сумм авансов (предоплаты), перечисленных организацией в соответствии с договорами.

При заполнении строки 1230 бухгалтерского баланса используются данные о дебетовых остатках по счетам 46, 50-3, 62, 60, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 за вычетом кредитового сальдо по счету 63 (резерва, созданного по этой задолженности) (пп. 73, 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, п. 35 ПБУ 4/99).

Согласно разъяснениям Минфина России в случае перечисления организацией оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) дебиторская задолженность отражается в Бухгалтерском балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей вычету (принятой к вычету) (Письмо Минфина России от 09.01.2013 г. № 07-02-18/01).

Кроме того, суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств, отражаются в разделе I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса, а суммы уплаченных авансов (предварительной оплаты) в связи с приобретением запасов для цели производства продукции отражаются в разделе II «Оборотные активы» (Письма Минфина России от 24.01.2011 г. № 07-02-18/01, от 11.04.2011 г. № 07-02-06/42, от 20.04.2012 г. № 07-02-06/113).

Кредиторская задолженность организации отражается в V разделе бухгалтерского баланса «Краткосрочные обязательства» по строке 1520 «Кредиторская задолженность». Показывается краткосрочная кредиторская задолженность организации (п. 19 ПБУ 4/99), срок погашения которой не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

При заполнении строки 1520 бухгалтерского баланса используются данные о кредитовых остатках на отчетную дату (пп. 73, 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности):

- по счету 60 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счетам 70, 71, 73;
- по счету 69 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счету 68 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счету 62 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счету 75, субсчет 75–2;
- по счету 76 (в части краткосрочной кредиторской задолженности).

Согласно разъяснениям Минфина России при получении организацией оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок организацией товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) кредиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей уплате (уплаченной) в бюджет (Письмо Минфина России от 09.01.2013 г. № 07–02–18/01).

Тестовые задания

1. Товар на сумму 36 000 руб., включая НДС, поступил на склад организации. Кредиторская задолженность перед поставщиком отражается записью:

- а) Дебет 41 Кредит 51–30 000 руб.; Дебет 19 Кредит 51–6 000 руб.;
- б) Дебет 60 Кредит 51–36 000 руб.;
- в) Дебет 41 Кредит 60–30 000 руб.; Дебет 19 Кредит 60–6 000 руб.;
- г) Дебет 41 Кредит 60–36 000 руб.

Рассчитайте сумму кредиторской задолженности организации.

Задолженность перед покупателями — 25 000 руб.; Задолженность покупателей — 115 000 руб.; Задолженность перед бюджетом по НДС — 47 000 руб.; НДС к возмещению из бюджета — 33 000 руб.; Задолженность учредителей перед организацией — 55 000 руб.; Задолженность учредителям по выплате дивидендов — 69 000 руб.; Задолженность перед персоналом по оплате труда — 250 000 руб.; Задолженность сотрудника организации по возмещению материального ущерба — 3 000 руб.; Задолженность поставщикам — 48 000 руб.

- а) 439 000 руб.;
- б) 494 000 руб.;
- в) 414 000 руб.;
- г) 472 000 руб.;
- д) 469 000 руб.

2. Рассчитайте сумму дебиторской задолженности организации. Задолженность перед покупателями — 25 000 руб.; Задолженность покупателей — 115 000 руб.; Задолженность перед бюджетом по НДС — 47 000 руб.; НДС к возмещению из бюджета — 33 000 руб.; Задолженность учредителей перед организацией — 55 000 руб.; Задолженность учредителям по выплате дивидендов — 69 000 руб.; Задолженность перед персоналом по оплате труда — 250 000 руб.; Задолженность подотчетного лица — 3 000 руб.; Задолженность поставщикам — 48 000 руб.

- a) 206 000 руб.;
- b) 173 000 руб.;
- c) 253 000 руб.;
- d) 203 000 руб.;
- e) 151 000 руб.

3. Начисление страховых взносов отражается записью:

- a) Дебет 20 Кредит 68;
- b) Дебет 20 Кредит 69;
- c) Дебет 91 Кредит 68;
- d) Дебет 70 Кредит 69.

4. Ольга работает по трудовому договору в ООО «Наш дом». Ее совокупный доход в текущем году, начисленный работодателем составил 870 000 руб.

Какова совокупная сумма страховых взносов в пенсионный фонд, подлежащая уплате ООО «Наш дом», в отношении выплат в пользу Ольги в текущем году?

- a) 261 000 руб.;
- b) 191 400 руб.;
- c) 113 100 руб.;
- d) 8 450 руб.

5. В отчетном году Сергей работал в торговой организации. Он женат, у него двое детей — 5 и 8 лет. Его валовый доход ежемесячно составляет 100 000 руб. Какую сумму НДФЛ должен удержать работодатель с доходов Сергея за отчетный год?

- a) 154 908 руб.;
- b) 159 900 руб.;
- c) 6 808 руб.;
- d) 227 872 руб.

6. В марте 2020 г. работнику ООО «СТРОЙМАКС» Иванову И. П. были выплачены следующие доходы: заработная плата за февраль в сум-

ме 38 800 руб.; премия, предусмотренная положением о премировании в сумме 12 500 руб.; материальная помощь в связи с рождением сына в сумме 60 000 руб. Определить сумму НДФЛ за февраль 2020 г.

- a) 13 169 руб.;
- b) 7 969 руб.;
- c) 14 469 руб.;
- d) 0 руб.

7. Стандартный налоговый вычет по НДФЛ предоставляется работнику до момента получения им дохода нарастающим итогом на сумму:

- a) 350 000 руб.;
- b) 120 000 руб.;
- c) 2 000 000 руб.;
- d) 250 000 руб.

8. Имущественные налоговые вычеты предоставляются:

- (1) по суммам, полученным от продажи квартиры (жилого дома);
- (2) по суммам, израсходованным на строительство жилого дома;
- (3) по суммам, израсходованным на строительство гаража;
- (4) по суммам, полученным при наследовании квартиры (жилого дома).

- a) 1 и 2;
- b) 1, 2 и 3;
- c) 3 и 4;
- d) 1 и 3.

9. Алина — российский налоговый резидент. В январе 2015 г. она получила в наследство от бабушки однокомнатную квартиру. Рыночная стоимость данной квартиры на дату перехода права собственности — 6 000 000 руб. В феврале 2020 г. Алина продала квартиру за 7 500 000 руб. Чему равна сумма налога на доходы физических лиц (НДФЛ), подлежащая уплате Алиной в результате продажи квартиры в 2020 г.?

- a) 195 000 руб.;
- b) 845 000 руб.;
- c) 975 000 руб.;
- d) 0 руб.

Ответы на тестовые задания

1. с

Расчет: + Дебет 41 Кредит 60—30 000 руб. (36 000 руб. · 100/120); Дебет 19 Кредит 60—6 000 руб. (36 000 руб. · 20/120).

2. а

Расчет: 25 000 руб. (Задолженность перед покупателями) + 47 000 руб. (Задолженность перед бюджетом по НДС) + 69 000 руб. (Задолженность учредителям по выплате дивидендов) + 250 000 руб. (Задолженность перед персоналом по оплате труда) + 48 000 руб. (Задолженность поставщикам).

3. а

Расчет: 115 000 руб. (Задолженность покупателей) + 33 000 руб. (НДС к возмещению из бюджета) + 55 000 руб. (Задолженность учредителей перед организацией) + 3 000 руб. (Задолженность подотчетного лица).

4. b

5. b

Расчет: 870 000 руб. · 22% = 191 400 руб.

6. а

Расчет: Валовой доход = 100 000 руб. · 12 месяцев = 1 200 000 руб.

Стандартный вычет = (1 400 руб. · 2 детей · 3 месяца) = (8 400 руб.)

Налогооблагаемый доход = 1 200 000 руб. — 8 400 руб. = 1 191 600 руб.

НДФЛ по ставке 13% = 1 191 600 руб. · 13% = 154 908 руб.

7. b

Расчет: Налогооблагаемый доход = 38 800 руб. + 12 500 руб. + (60 000 руб. — 50 000 руб.) = 61 300 руб.

НДФЛ = 61 300 руб. · 13% = 7 969 руб.

8. а

9. а

10. а (квартира находится в собственности более трех лет)

Практические задачи

Задача 7.1. Работник принес в организацию больничный лист на период с 15 по 25 января 2021 г. В листке стоит причина нетрудоспособности — код 01. Страховой стаж работника на 15 января 2021 г. составляет

6 лет 8 месяцев. Облагаемые выплаты за 2019 г. равны 598 000 руб., за 2020 г. — 734 200 руб. Рассчитать размер пособия по временной нетрудоспособности.

Задача 7.2. Сотрудник болеет 10 дней в период с 6 по 15 января 2021 г. 16 января 2021 г. он приносит работодателю больничный лист. Заработок сотрудника за 2019–2020 гг. составил 100 000 руб. Страховой стаж — 4 года и 2 месяца. Рассчитать размер пособия по временной нетрудоспособности.

Задача 7.3. Выручка компании за 2020 г. составляет 9 322 000 руб., включая НДС. У компании имеется следующая просроченная дебиторская задолженность (все суммы указаны с НДС):

менее 45 дней — 120 000 руб.;

от 45 до 90 дней — 767 000 руб.;

свыше 90 дней — 837 800 руб.

Отразить операции в учете по созданию резерва по сомнительным долгам.

Задача 7.4. Сотрудник имеет троих детей: 5, 8 и 14 лет. Начисленная заработная плата за январь отчетного года составляет 90 000 руб. Рассчитать НДФЛ и страховые взносы, отразить операции.

Задача 7.5. Оклад сотрудника составляет 136 000 руб., премия по результатам выполненной работы за предыдущий месяц составляет 10% от оклада. Отразить в бухгалтерском учете начисление заработной платы, НДФЛ и страховых взносов.

Ответы к практическим задачам

Задача 7.1. Причина нетрудоспособности — болезнь работника (код 01). Поэтому оплачивать необходимо 11 календарных дней болезни. Размер пособия — 80% от среднего заработка, так как страховой стаж больше 5, но меньше 8 лет.

Фактический средний заработок равен 1824,93 руб.

$[(598\,000 \text{ руб.} + 734\,200 \text{ руб.}) / 730 \text{ дн.}]$.

Эта сумма не превышает максимальный размер и больше минимального. Поэтому начислять пособие нужно из фактического заработка.

Общая сумма пособия равна 16 059,38 руб. $(1824,93 \text{ руб.} \cdot 11 \text{ дн.} \cdot 80\%)$.

Задача 7.2. Страховой стаж — 4 года и 2 месяца, поэтому пособие положено в размере 60% заработка.

Федеральный МРОТ с 1 января 2020 г. равен 12 392 руб. В регионе не применяют районные коэффициенты. Пособие из фактического заработка составило 821,92 руб. (100 000 руб. / 730 дн. · 10 дн. · 60%).

Пособие из фактического заработка сравнивают с пособием из МРОТ за полный месяц в размере 12 392 руб. Назначают больничное пособие в той сумме, которая больше.

Пособие за полный январь 2021 г. равно 12 392 руб., а за 10 дней января — 3997,42 руб. (12 392 руб. / 31 дн. · 10 дн.). Это больше, чем пособие из фактического заработка, поэтому больничное пособие берут в этой наибольшей сумме.

Задача 7.3. В резерв по сомнительной дебиторской задолженности могут быть включены следующие суммы:

до 45 дней	0 руб.
от 45 до 90 дней	$767\,000 \cdot 50\% = 383\,500$ руб.
свыше 90 дней	837 800 руб.
Итого	1 221 300 руб.

Лимит по выручке = $(9\,322\,000 \cdot 100/120) \cdot 10\% = 776\,833$ руб.

Следовательно, резерв на 31.12. 2020 г. будет составлять 776 833 руб.

В бухгалтерском учете создание резерва по сомнительной дебиторской задолженности будет отражено следующим образом:

Дебет 91 Кредит 63 на сумму 776 833 руб.

Задача 7.4. Расчет НДФЛ:

Оклад: 90 000 руб.

Стандартный вычет на детей: $(1\,400 \cdot 2 + 3\,000) = (5\,800)$ руб.)

Налогооблагаемый доход: 90 000 руб. — 5 800 руб. = 84 200 руб.

НДФЛ: 84 200 руб. · 13% = 10 946 руб.

Выплачена заработная плата: 90 000 руб. — 10 946 руб. = 79 054 руб.

Расчет страховых взносов:

База для начисления страховых взносов составляет 90 000 руб.

Отчисления на обязательное пенсионное страхование: 90 000 руб. · 22% = 19 800 руб.

Отчисление на обязательное социальное страхование: 90 000 руб. · 2,9% = 2 610 руб.

Отчисления на обязательное медицинское страхование: 90 000 руб. · 5,1% = 4 590 руб.

Итого начислено страховые взносы: 27 000 руб.

В бухгалтерском учете будут отражены следующие операции (табл. 7.12).

Таблица 7.12

**Операции по начислению заработной платы, НДФЛ
и страховых взносов**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата	90 000	26	70
2	Удержан НДФЛ	10 946	70	68
3	Выплачена заработная плата	79 054	70	51
4	Начислены страховые взносы	27 000	26	69

Задача 7.5. В бухгалтерском учете будут отражены следующие операции (табл. 7.13).

Таблица 7.13

Отражение в учете начисление заработной платы

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата	136 000 руб. + (136 000 руб. · 10%)	149 600	26	70
2	Удержан НДФЛ	149 600 руб. · 13%	19 448	70	68
3	Выплачена заработная плата	149 600 руб. — 19 448 руб.	130 152	70	51
4.	Начислены страховые взносы	149 600 · 30%	44 880	26	69
5	Перечислен НДФЛ в бюджет	X	19 448	68	51
6	Перечислены страховые взносы во внебюджетные фонды	X	44 880	69	51

Задания для самостоятельного решения

Задача 7.6. В марте текущего года организация отгрузила покупателю партию товаров на сумму 404 000 руб., включая НДС. В договоре предусмотрено, что товар должен быть оплачен в течение месяца с момента отгрузки, т. е. до июня текущего года. Однако к этому времени деньги так и не поступили на расчетный счет организации. Учетная политика организации предусматривает создание резервов по сомнительным долгам. Отражите хозяйственные операции по счетам бухгалтерского учета.

Задача 7.7. По итогам инвентаризации выявлена просроченная и ничем не обеспеченная дебиторская задолженность покупателя продукции в размере 218 000 руб., включая НДС. Просрочка платежа составляет

65 дней. Отрадите создание резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете.

Задача 7.8. По итогам инвентаризации выявлена просроченная и ничем не обеспеченная дебиторская задолженность покупателя продукции в размере 320 000 руб., включая НДС. Просрочка платежа составляет 50 дней. Данная задолженность признана сомнительной, в связи с чем в организации создан резерв по сомнительным долгам в размере всей суммы задолженности. Дебитор признан судом банкротом и ликвидирован. При его ликвидации требования организации удовлетворены не были. По приказу руководителя безнадежная к получению задолженность списана с бухгалтерского баланса в полной сумме. Отрадите хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Задача 7.9. Отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

1. Отражается оплата задолженности покупателями и заказчиками.
3. Отражена задолженность покупателей за отгруженную продукцию.
4. Отражена задолженность покупателей за отгруженные:
 - объекты основных средств;
 - объекты нематериальных активов;
 - материалы.

Задание 7.10. Организация приобрела у поставщика материалы на сумму 515 000 руб., включая НДС. Отразить в учете операции по возникновению кредиторской задолженности.

Задача 7.11. За отчетный период ООО «А» совершило следующие хозяйственные операции: отгрузило покупателю «В» продукцию на сумму 447 000 руб., включая НДС. Для производства продукции приобрело материалов на сумму 147 000 руб., включая НДС. Отразить операции и отразить задолженность ООО «А» перед бюджетом по НДС.

Задача 7.12. Отразить операции по видам удержаний из заработной платы.

1. Удержан налог на доходы физических лиц.
2. Удержаны непогашенные в срок суммы задолженности по полученным подотчетным суммам.
3. Удержаны суммы в погашение задолженности по выданным ссудам, недостачам и порчам.
4. Удержаны суммы с виновников брака.
5. Удержаны суммы алиментов.

Задача 7.13. Информация по начисленной заработной платы сотрудникам организации представлена в табл. 7.14.

Таблица 7.14

Начисленная заработная сотрудникам организации

Категория работников	Количество (человек)	Начисленная заработная плата
Штатные сотрудники	5	75 000 руб./месяц на человека
По договорам подряда	1	350 000 руб. за договор

Рассчитать НДФЛ и страховые взносы за месяц, отразить операции.

Задача 7.14. Оклад сотрудника составляет 95 000 руб. Сотрудник имеет двух несовершеннолетних детей. Рассчитать НДФЛ и страховые взносы, отразить операции.

Задача 7.15. ООО «С» с отсрочкой платежа на три месяца приобрело оборудование стоимостью 450 000 руб., включая НДС, доставка оборудования — 5 500 руб., включая НДС, монтаж оборудования — 5 900 руб., включая НДС. Отрастить операции.

Глава 8. Учет собственного капитала организации

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет капитала организации;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета собственного капитала организации;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности состояния и движения собственного капитала организации.

8.1. Понятие и учет уставного капитала

Финансовые вложения собственников в новый бизнес начинаются с создания уставного капитала. Без наличия этой стартовой суммы компанию не зарегистрируют. Данные об уставном капитале вносят в учредительные документы и в заявление на регистрацию в ЕГРЮЛ.

Уставный капитал — это сумма, которая необходима компании, чтобы начать работу. Ее величину указывают в учредительных документах.

В законодательных документах указывается, как формируется уставный капитал:

- для ООО — это совокупность номинальных стоимостей долей его участников (ст. 14 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»);
- уставный капитал ПАО составляется из номинальной стоимости акций компании, которые приобрели акционеры (ст. 99 ГК РФ, ст. 25 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Распределение долей участия в новом бизнесе зависит от того, какую часть суммы внес каждый собственник данного хозяйственного общества. Сведения об уставном капитале и распределении долей фиксируют в уставе.

В законе указаны минимальные пределы для уставного капитала хозяйственного общества:

- для публичного акционерного общества — не менее 100 000 руб. (ст. 26, Закон № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»);
- для непубличного акционерного общества — не менее 10 000 руб. (ст. 26, Закон № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»);
- для общества с ограниченной ответственностью — не менее 10 000 руб. (ст. 14, Закон № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Уставный капитал формируют в нескольких целях:

- с его помощью обеспечивают начальную материальную базу компании для дальнейшего развития;
- он существует как гарантия для контрагентов компании в выполнении ее обязательств;
- в зависимости от величины первичного взноса собственник компании получает ту или иную долю участия в бизнесе.

Участник ООО или акционер обязан сделать взнос в уставный капитал. Поскольку уставный капитал ООО формируется из взносов собственников, у каждого из них есть обязанность оплатить свою долю. Освободить его от этой обязанности нельзя; при этом цена должна быть не ниже номинальной стоимости доли.

Срок оплаты устанавливают в договоре об учреждении общества (либо, если учредитель один, — в его решении). Такой срок не должен превышать 4 месяцев с даты регистрации компании в ЕГРЮЛ.

Участник ООО вправе оплатить свою долю деньгами, ценными бумагами, другими вещами, имущественными или иными правами, которые можно оценить в денежном выражении.

Когда учреждают ПАО, все акции необходимо разместить среди учредителей. Освобождение акционера от обязанности оплатить акции не допускается.

Формирование информации в бухгалтерском учете об уставном капитале и его аналогичных значениях, определенных хозяйственным

Таблица 8.1

Типовые проводки по учету формирования уставного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	Отражается зарегистрированный уставный капитал предприятия	75	80
2	Учтены денежные средства, внесенные в счет вклада в уставный капитал, и погашена дебиторская задолженность учредителей	51	75
3	В качестве вклада в уставный капитал внесены основные средства, нематериальные активы, материалы, товары	08, 10, 41	

правом, независимо от организационно-правовых особенностей и способа формирования, осуществляется одним порядком с использованием счетов 80 «Уставный капитал» и 75 «Расчеты с учредителями».

При этом по кредиту счету 80 «Уставный капитал» должна быть всегда отражена одна и та же сумма, равная той, что указана в уставе организации. В течение всей деятельности организации сальдо по счету 80 «Уставный капитал» остается неизменным. И только в том случае, когда учредители принимают решение об изменении суммы уставного капитала, указанный счет дебетуется (в случае уменьшения) или кредитруется (в случае увеличения). При этом требуется государственная регистрация новой величины уставного капитала.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» ведется по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций (долей). Основанием для ведения аналитического учета служат учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств и нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

Для учета дебиторской задолженности учредителей перед своей организацией следует предусмотреть ведомость аналитического учета к счету 75 «Расчеты с учредителями».

Ведомость аналитического учета к субсчету 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» используется прежде всего в целях контроля формирования уставного капитала по учредителям. Сравнивая обороты по дебету и кредиту указанного субсчета, можно определить, насколько сформирован уставный капитал в соответствии с долей каждого учредителя.

В учредительных документах предусматривается форма осуществления вклада учредителями (денежными средствами, имуществом и др.). При размещении акций акционерного общества по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница между продажной и номинальной стоимостью (эмиссионный доход) относится на добавочный капитал организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей, предусмотренных учредительными документами, отражается по дебету 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» и кредиту 80 «Уставный капитал». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» в корреспонденции со счетами по учету имущества, денежных средств.

Материальные ценности и нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные

Таблица 8.3

Операции по уменьшению уставного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Выход участников из состава организации с выдачей вкладов	80	75
2	Выкуп акций акционерного общества с их последующим аннулированием	81	51
3	Аннулирование ранее выкупленных акций	80	81
4	Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения этой разницей непокрытого убытка	80	84

цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Изменение размера уставного капитала организации всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

В соответствии со ст. 28 Закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» уставный капитал общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций. Увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может осуществляться за счет имущества общества. Увеличение уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций осуществляется только за счет имущества общества (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Операции по увеличению уставного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	За счет повышения номинальной стоимости акции (без привлечения дополнительного капитала, за счет имущества ПАО):		
1.1	за счет добавочного капитала ПАО	83	80
1.2.	за счет нераспределенной прибыли ПАО	84	80
2	Путем выпуска дополнительных акций (с привлечением дополнительного капитала):		
2.1.	эмиссия дополнительных акций	75	80
2.2.	конвертация в акции ранее выпущенных облигаций	66, 67	80

Может произойти и уменьшение уставного капитала. Например, при выходе учредителей из состава организации или выкупа акций акционерным обществом с их последующим аннулированием.

Акционерное общество имеет право уменьшить уставный капитал за счет изменения номинальной стоимости акций или сокращения их количества (п. 1 ст. 29 Закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»). Размер чистых активов не должен быть меньше, чем величина уставного капитала организации.

В различных случаях могут возникать ситуации, когда организации выкупают у акционеров (участников) собственные акции (доли) в уставном капитале. Так, например, акционерные общества могут делать это для временного уменьшения числа акций, находящихся в обращении, с целью повышения цен на них. Другим примером может служить противодействие акционерного общества попыткам других организаций скупить часть голосующих акций общества для изменения соотношения сил на общем собрании акционеров, так как выкупленные акции не учитываются при голосовании по тому или иному вопросу. И, наконец, выкуп акций может осуществляться с целью уменьшения уставного капитала путем аннулирования выкупленных акций. Порядок таких действий и ограничения на них установлены Законом № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

8.2. Понятие и учет резервного капитала

Резервный капитал создается за счет чистой прибыли в соответствии с законодательством и учредительными документами организации. Акционерные общества создают резервный капитал в пределах установленного лимита — не ниже 15% от уставного капитала (организации с иностранным капиталом — до 25%). При этом резервный капитал акционерных обществ формируется после налогообложения прибыли путем обязательных отчислений. Размер этих отчислений определен уставом акционерного общества, но не менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом.

Основное целевое назначение резервного капитала, созданного в соответствии с законодательством, — это покрытие чистого убытка хозяйственной деятельности организации. Кроме того, резервный капитал может использоваться для погашения облигаций этого акционерного общества. Для иных целей резервный капитал использоваться не может.

Расходование средств резервного капитала может осуществляться при выкупе акций акционерным обществом у акционеров, а также при

уменьшении величины уставного капитала в организациях других организационно-правовых форм с целью уменьшения уставного капитала. При выкупе акций у акционеров возможно превышение выкупной цены над номинальной стоимостью акций. Средства резервного капитала при данной операции могут быть задействованы в случае, если ценные бумаги выкупаются по цене выше номинала, но в момент выкупа отсутствуют средства чистой прибыли для возмещения разницы.

Таблица 8.4

Типовые проводки по учету резервного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит
1	За счет резервного капитала увеличен размер уставного капитала	82	80
2	За счет средств резервного капитала погашен непокрытый убыток отчетного года	82	84
3	За счет средств нераспределенной прибыли увеличен резервный капитал	84	82

8.3. Понятие и учет добавочного капитала

Добавочный капитал — это форма капитала компании. Он представляет собой сформированные ресурсы, не относящиеся к основному капиталу. Важным признаком добавочного капитала является то, что образованные средства не предполагают выполнения обязательств перед партнерами.

В отличие от уставного капитала, внесенного учредителями при создании организации, добавочный капитал формируется в процессе хозяйственной деятельности за счет:

- прироста стоимости основных средств и нематериальных активов при переоценке;
- эмиссионного дохода, полученного в результате размещения дополнительного выпуска акций по стоимости выше номинальной;
- положительных курсовых разниц при внесении вкладов в иностранной валюте.

Для обобщения информации о добавочном капитале организации планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению предусмотрен счет 83 «Добавочный капитал».

Аналитический учет на счете 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования средств.

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

Таблица 8.5

Переоценка основных средств

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Дооценка основных средств		
1.1	Произведена дооценка объекта основных средств	01	83
1.2	Отражена дооценка амортизации	83	02
2	Уценка основных средств		
2.1	Произведена уценка объекта основных средств в пределах дооценки прошлого года	83	01
2.2	Произведена уценка объекта основных средств сверх суммы дооценки	91	01
2.3	Отражена уценка амортизации за счет добавочного капитала	02	83
2.4	Отражена уценка амортизации за счет прочих доходов	02	91

Таблица 8.6

Эмиссионный доход

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение уставного капитала	75	80
2	Оплачен уставный капитал	51	75
3	Отражен эмиссионный доход	75	83

- прирост стоимости основных средств и нематериальных активов в результате их дооценки;
- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (при продаже акций по цене выше номинала) или превышение вклада (дополнительного вклада) участника над номинальным размером доли в ООО.

По дебету счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

- уменьшение стоимости основных средств и нематериальных активов в результате уценки (в пределах ранее произведенной дооценки);
- направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала;
- распределение сумм добавочного капитала между учредителями.

В бухгалтерском учете дооценка основных средств производится после их переоценки. Коммерческие организации вправе переоценивать

Таблица 8.7

**Отражение в учете курсовых разниц при внесении собственником
в уставный капитал организации взносов, которые выражены
в иностранной валюте**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Положительная курсовая разница		
1.1	Отражение задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал	75	80
1.2	Поступил на валютный счет вклад от учредителя	52	75
1.3	Отражение положительной курсовой разницы	75	83
2	Отрицательная курсовая разница		
2.1	Отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	75	80
2.2	На валютный счет организации перечислен вклад от учредителя	52	75
2.3	Добавочный капитал уменьшается на сумму отрицательной курсовой разницы	83	75

группы однородных объектов основных средств на начало отчетного периода. В частности, речь об этом идет в пункте 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Добавочный капитал представляет собой разницу между текущей (восстановительной) стоимостью основных средств, определенной по результатам переоценки, и их первоначальной стоимостью. При проведении переоценки производится также пересчет суммы накопленной амортизации.

В составе добавочного капитала отражаются только суммы дооценки (увеличения стоимости) объектов основных средств, в то время как суммы уценки (уменьшения стоимости) относятся на счет учета нераспределенной прибыли.

В табл. 8.5 представлены типовые проводки по переоценке основных средств.

Учет добавочного капитала при переоценке нематериальных активов аналогичен рассмотренному выше порядку, при этом вместо счетов 01 и 02 используются соответственно счета 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Добавочный капитал возникает также, если акции при первичном выпуске или повторной эмиссии размещаются по цене выше номинала или если оплачивается уставный капитал, задолженность по оплате ко-

торого была выражена в иностранной валюте, а курс валюты на момент оплаты увеличился (табл. 8.6).

Добавочный капитал может также быть сформирован в результате образования курсовой разницы при внесении собственником в уставный капитал организации взносов, которые выражены в иностранной валюте. Ключевой здесь является дата фактического зачисления взноса на валютный счет организации. На эту дату и возникает курсовая разница, увеличивающая добавочный капитал (п. 14 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств в валюте», утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н).

В обратной ситуации, если на дату фактического внесения собственником средств курс валюты снизился, возникает отрицательная курсовая разница, которая может быть покрыта за счет уменьшения добавочного капитала организации.

В табл. 8.7 представлены типовые проводки по возникновению курсовых разниц при внесении собственником в уставный капитал организации взносов, которые выражены в иностранной валюте.

Помимо уменьшения добавочного капитала в случаях уценки основных средств и нематериальных активов, использование добавочного капитала может отражаться следующими бухгалтерскими записями (табл. 8.8):

Таблица 8.8

Использование добавочного капитала

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Направлены средства добавочного капитала на увеличение уставного капитала	83	75 или 80
2	Распределена сумма добавочного капитала между учредителями	83	75

8.4. Понятие и учет нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль — это конечный финансовый результат, полученный по итогам отчетного года. Сумма чистой прибыли отчетного года списывается в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с дебета счета 99 «Прибыли и убытки». Но по итогам деятельности организации за год может быть получен и убыток. Такой финансовый результат свидетельствует об уменьшении капитала организации. Сумма убытка отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В учредительных документах должен быть предусмотрен порядок использования и распределения чистой прибыли, но решение о направлениях распределения прибыли, а также состав источников покрытия полученного убытка могут принимать исключительно собственники ежеквартально, раз в полгода или раз в год.

Аналитический учет на счете 84 должен вестись по направлениям использования средств.

Выделяют четыре основных направления в распределении прибыли:

- выплата дивидендов учредителям организации;
- отчисления в резервный капитал;
- покрытие убытков прошлых лет;
- прибыль, использованная в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий.

В табл. 8.9 представлены основные операции по использованию нераспределенной прибыли.

Таблица 8.9

Использование нераспределенной прибыли

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Прибыль направлена на выплату доходов участникам	84	75
2	Начислены дивиденды участникам, являющимся работниками организации	84	70
3	Произведены отчисления в резервный капитал	84	82
4	Прибыль направлена на увеличение уставного капитала	84	80

Непокрытый убыток организации можно погасить за счет:

- 1) **средств резервного капитала.** Эта операция отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 2) **средств добавочного капитала.** Оформляется запись по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Собственный капитал организации отражается в бухгалтерском балансе в III разделе «Капитал и резервы», а также в отчете об изменениях капитала.

Порядок отражения собственного капитала организации в бухгалтерской (финансовой) отчетности подробно представлен в главе 10 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Тестовые задания

1. Формирование резервного капитала осуществляется за счет:
 - a) валовой прибыли;
 - b) добавочного капитала;
 - c) нераспределенной прибыли;
 - d) целевого финансирования.

2. Использование средств резервного капитала, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год, отражается записью:
 - a) Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 82 «Резервный капитал»;
 - b) Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 82 «Резервный капитал»;
 - c) Дебет 82 «Резервный капитал» Кредит 99 «Прибыли и убытки»;
 - d) Дебет 82 «Резервный капитал» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

3. Сумма выкупаемых собственных акций акционерного общества отражается записью:
 - a) Дебет 80 «Уставный капитал» Кредит 81 «Собственные акции (доли)»;
 - b) Дебет 81 «Собственные акции (доли)» Кредит 51 «Расчетные счета»;
 - c) Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 81 «Собственные акции (доли)»;
 - d) Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 80 «Уставный капитал».

4. Начисление дивидендов работникам организации отражается записью:
 - a) Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
 - b) Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 75 «Расчеты с учредителями»;
 - c) Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 75 «Расчеты с учредителями»;
 - d) Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

5. Увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств при переоценке отражается записью:
 - a) Дебет 01 «Основные средства» Кредит 83 «Добавочный капитал»;
 - b) Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 83 «Добавочный капитал»;

- с) Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 83 «Добавочный капитал»;
 - д) Дебет 07 «Оборудование к установке» Кредит 83 «Добавочный капитал».
6. Бухгалтерская запись Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 75 «Расчеты с учредителями» означает:
- а) начислены дивиденды своим работникам;
 - б) выплачены дивиденды работникам организации;
 - с) начислены дивиденды акционерам, не работающим в организации;
 - д) выплачены дивиденды акционерам, не работающим в организации.
7. Эмиссионный доход акционерного общества отражается на счете:
- а) 80 «Уставный капитал»;
 - б) 82 «Резервный капитал»;
 - с) 83 «Добавочный капитал»;
 - д) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
8. Уменьшение уставного капитала общества при выбытии одного из его учредителей отражается записью:
- а) Дебет 80 «Уставный капитал» Кредит 75 «Расчеты с учредителями»;
 - б) Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 51 «Расчетные счета»;
 - с) Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 10 «Материалы»;
 - д) Дебет 80 «Уставный капитал» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
9. Резервный капитал акционерного общества может быть использован на:
- а) покрытие убытков;
 - б) расширение производства;
 - с) финансирование капитальных вложений;
 - д) выплату дивидендов.
10. Размер резервного капитала по отношению к уставному капиталу акционерного общества составляет:
- а) 10%;
 - б) 12%;
 - с) 15%;
 - д) 20%.

11. Добавочный капитал формируется из:
- а) стоимости безвозмездно полученных ценностей;
 - б) эмиссионного дохода;
 - в) прироста стоимости имущества по переоценке и эмиссионного дохода;
 - г) излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации.
12. Под уставным капиталом понимается:
- а) сумма капитализированной нераспределенной прибыли;
 - б) вся сумма денежных средств и имущества, внесенная учредителями;
 - в) та часть капитала организации, которая учитывается в ее уставе;
 - г) безвозмездное получение имущества.
13. Уставный капитал организации формируется за счет:
- а) эмиссионного дохода от размещения акций;
 - б) взносов учредителей;
 - в) прибыли до налогообложения;
 - г) безвозмездного получения имущества.
14. Образование уставного капитала отражается записью:
- а) Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 80 «Уставный капитал»;
 - б) Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 83 «Добавочный капитал»;
 - в) Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
 - г) Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 80 «Уставный капитал».
15. Под добавочным капиталом понимается:
- а) прирост капитала организации, образовавшийся в результате дооценки внеоборотных активов, получения эмиссионного дохода от размещения акций в процессе формирования уставного капитала;
 - б) источник внутренних средств, который образуется за счет прироста стоимости активов и целевого финансирования инвестиционных мероприятий;
 - в) часть капитализированной нераспределенной прибыли;
 - г) взносы учредителей в уставный капитал и безвозмездное получения имущества.

Ответы на тестовые задания

1	2	3	4	5
с	b	b	a	a
6	7	8	9	10
с	с	a	a	с
11	12	13	14	15
с	с	b	a	a

Практические задачи

Задача 8.1. Номинальная стоимость дополнительно размещаемого пакета из 200 акций составляет 1 000 руб./акция. Размещены и оплачены акции были по цене 1 200 руб./акция. Отразить операции.

Задача 8.2. Уставный капитал ООО «А» составляет 200 000 руб. и распределен между учредителями следующим образом:

- ПАО «Т» — 2 доли, что составляет 40% уставного капитала, или 80 000 руб., подлежащих внесению на расчетный счет ООО «А»;
- ООО «С» — 2 доли, что составляет 40% уставного капитала, или 80 000 руб., подлежащих внесению на расчетный счет ООО «А»;
- Лазеров А. С. — 1 доля, что составляет 20% уставного капитала, или 40 000 руб., подлежащих внесению материальными запасами.

Отразить в учете ООО «А» операции по формированию уставного капитала.

Задача 8.3. Согласно уставу организации, в резервный капитал ежегодно отчисляются 5% чистой прибыли общества.

По итогам первого года работы чистая прибыль составила 40 000 руб. По итогам второго года работы чистая прибыль организации составила 500 000 руб. Отразить операции.

Задача 8.4. В бухгалтерском учете организации в первый раз отражается переоценка оборудования.

Первоначальная стоимость оборудования составляет 100 000 руб., сумма начисленной амортизации — 34 000 руб., с применением коэффициента 1,2.

Отразить в учете организации проведение переоценки.

Задача 8.5. Чистая прибыль ООО «А» по итогам 2020 г. составила 280 000 руб. На общем собрании учредителей общества было принято

следующее решение о распределении чистой прибыли следующим образом:

1. 10% направить в резервный капитал ООО «А»;
2. оставшиеся 90% распределить пропорционально долям учредителей ООО «А», в том числе:

- 80% — ООО «Т» (русская организация, не имеющая права на применение нулевой ставки налога на прибыль от участия в уставном капитале организации);
- 10% — Сидорову В.Я., который является работником ООО «А».

Отразить операции.

Ответы к практическим задачам

Задача 8.1. В бухгалтерском учете отражены следующие операции (табл. 8.10).

Таблица 8.10

Операции по учету эмиссионного дохода

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражено увеличение уставного капитала	200 акций · 1 000 руб.	200 000	75	80
2	Оплачен уставный капитал	200 акций · 1 200 руб.	240 000	51	75
3	Отражен эмиссионный доход	((1 200 руб. — 1 000 руб.) · 200 акций)	40 000	75	83

Задача 8.2. ООО «А» должно открыть следующие субсчета 2-го порядка (аналитические счета) к субсчету 75.1:

- 75.1.1 — «Расчеты по вкладам в уставный капитал с ПАО «Т»;
- 75.1.2 — «Расчеты по вкладам в уставный капитал с ООО «С»;
- 75.1.3 — «Расчеты по вкладам в уставный капитал с Лазеровым А.С.».

В бухгалтерском учете организации отражены следующие операции (табл. 8.11).

Таблица 8.11

Переоценка основных средств

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена дебиторская задолженность ПАО «Т» по вкладу в уставный капитал	80 000	75.1.1	80
2	Учтена дебиторская задолженность ООО «С» по вкладу в уставный капитал	80 000	75.1.2	80

Окончание табл. 8.11

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
3	Отражена дебиторская задолженность Лазерова А. С. по вкладу в уставный капитал	40 000	75.1.3	80
4	ПАО «Т» в счет вклада в уставный капитал перечисляет денежные средства на расчетный счет организации	80 000	51	75
5	ООО «С» в счет вклада в уставный капитал перечисляет денежные средства на расчетный счет организации	80 000	51	75
6	Лазеров А.С. в счет вклада в уставный капитал организации вносит материалы	40 000	10	75.1.3

Задача 8.3. В бухгалтерском учете организации будут отражены следующие операции (табл. 8.12).

Таблица 8.12

Операции по созданию резервного капитала и его использованию

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Первый год					
1	Отражена чистая прибыль организации	X	40 000	99	84
2	Часть чистой прибыли направлена на формирование резервного капитала	40 000 руб. · 5%	2 000	84	82
Второй год					
1	Отражена чистая прибыль организации	X	500 000	99	84
2	Часть чистой прибыли организации направлена на формирование резервного капитала	500 000 руб. · 5%	25 000	84	82

Задание 8.4. В бухгалтерском учете будут отражены следующие операции (табл. 8.13).

Таблица 8.13

Операции по переоценке оборудования

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена сумма дооценки первоначальной стоимости при переоценке оборудования	(100 000 руб. · 1,2) — 100 000 руб.	20 000	01	83

Окончание табл. 8.13

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2	Отражена сумма дооценки амортизации по оборудованию	(34 000 руб. · 1,2) — 34 000 руб.	6 800	83	02

Фактическое увеличение добавочного капитала по оборудованию с учетом амортизации составляет 13 200 руб.:

(20 000 руб. — 6 800 руб.) = 13 200 руб.

Восстановительная стоимость оборудования составляет 120 000 руб.:

100 000 руб. + 20 000 руб. = 120 000 руб.

Задача 8.5. В бухгалтерском учете будут отражены следующие операции (табл. 8.14).

Таблица 8.14

Операции по распределению чистой прибыли организации

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена чистая прибыль организации	X	280 000	99	84
2	Часть нераспределенной прибыли направлена на формирование резервного капитала	280 000 руб. · 10%	28 000	84	84
Примечание. Распределению между учредителями подлежит оставшаяся часть чистой прибыли: 280 000 руб. — 28 000 руб. = 252 000 руб. Для дальнейших расчетов данную сумму примем за 100%.					
3	Начислены дивиденды ООО «Т»	252 000 руб. · 80%	201 600	84	75
4	Удержан налог на прибыль с дивидендов ООО «Т»	201 600 руб. · 13%	26 208	75	68
5	Перечислены дивиденды на расчетный счет ООО «Т»	201 600 руб. — 26 208 руб.	175 392	75	51
6	Начислены дивиденды Сидорову В. Я., являющемуся сотрудником организации	252 000 руб. · 10%	25 200	84	70
7	Удержан НДФЛ с дивидендов Сидорова В. Я.	25 200 руб. · 13%	3 276	70	68
8	Перечислены дивиденды Сидорову В. Я.	25 200 руб. — 3 276 руб.	21 924	70	51

Задания для самостоятельного решения

Задача 8.6. Нераспределенная прибыль организации за отчетный период составила 1 500 000 руб. Учредители организации приняли следующее решение по использованию нераспределенной прибыли:

5% — направить в резервный капитал организации;

70% — на выплату дивидендов учредителям-физическим лицам.

Отразить в учете указанные операции.

Задача 8.7. По состоянию на 31 декабря в организации была впервые проведена уценка объекта основных средств. Первоначальная стоимость объекта была уменьшена на 10 000 руб., а сумма амортизации — на 2 000 руб. Отразить операции.

Задача 8.8. Общий размер чистой прибыли ПАО «Т» за отчетный период составил 200 000 руб., размер резервного фонда — 500 000 руб. Обязательства ПАО «Т» по выплате дивидендов по привилегированным акциям составили 350 000 руб. Отразить в учете ПАО «Т» начисление дивидендов по привилегированным акциям.

Задача 8.9. В бухгалтерском учете организации в первый раз отражается переоценка двух основных средств, принадлежащих организации:

1) Оборудования, первоначальная стоимость которого — 100 000 руб., сумма начисленной амортизации — 34 000 руб.;

2) Легкового автомобиля, первоначальная стоимость которого 260 000 руб.; сумма начисленной амортизации — 20 000 руб.

Переоценка проводилась согласно следующим данным о рыночной стоимости объектов:

- по оборудованию — дооценка с применением коэффициента 1,2;
- по легковому автомобилю — дооценка с применением коэффициента 1.1.

Отразить в учете организации проведение переоценки.

Задача 8.10. Чистая прибыль организации по итогам года составила 815 000 руб. На общем собрании участников было принято следующее решение о распределении чистой прибыли:

1. 10% направить в резервный капитал организации;

2. оставшиеся 90% распределить пропорционально долям учредителей организации, вложенных ими в уставный капитал, в том числе:

- 70% — ООО «Т» (русская организация, не имеющая права на применение ставки налога на прибыль от участия в уставном капитале в 0%);

- 10% — ООО «А» (иностранная организация)
- 10% — Иванову И. И.

Отразить в учете ООО «А» вышеуказанные операции.

Задача 8.11. Прибыль до налогообложения организации составляет 1 800 000 руб. Принято решение распределить 80% чистой прибыли учредителям организации следующим образом:

- физическим лицам (сотрудники организации) — 7%;
- физическим лицам, не являющимся сотрудниками организации, — 10%
- ООО «А» — 30% (российская организация, не имеющая права на применение ставки налога на прибыль от участия в уставном капитале в 0%);
- ООО «С» — 53% (российская организация, срок владения долей составляет более 12 месяцев).

Отразить операции.

Глава 9. Учет финансовых результатов

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет финансовых результатов организации;

уметь: применять требования законодательства к организации ведения бухгалтерского учета финансовых результатов организации;

владеть: навыками отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности финансовых результатов организации.

9.1. Нормативное регулирование и учет доходов и расходов от обычных видов деятельности

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является финансовый результат, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости собственного капитала организации за отчетный период. Финансовый результат складывается из доходов и расходов организации по всем видам деятельности за отчетный период.

Основными нормативными документами, регулирующими порядок формирования финансовых результатов являются:

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6.05.1999 г. № 32н);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6.05.1999 г. № 33н).

ПБУ 9/99 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

ПБУ 10/99 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходами организации признается 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).

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

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

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка).

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

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

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

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

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

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

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде от-

срочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

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

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

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

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

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

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

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

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

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

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.

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

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы,

оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организацией.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

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

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

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

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

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

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма

оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

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

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

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

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

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

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

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

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

При формировании расходов по обычным видам деятельности 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.

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

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

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

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

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

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

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

Если организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению 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».

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/4 «Акцизы»;
- 90/9 «Прибыль / убыток от продаж».

На субсчете 90/1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90/2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90/1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90/3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90/4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

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

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

Записи по субсчетам 90/1 «Выручка», 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Акцизы» 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 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 субсчет 90/9 «Прибыль / убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции (в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями

и заказчиками»), а по дебету — плановая себестоимость ее (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции (в конце года). Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 «Продажи» (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету — их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Типовые проводки по учету доходов и расходов по обычному виду деятельности представлены в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Учет доходов и расходов по обычному виду деятельности

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи товаров, готовой продукции	62	90/1
2	Выделен НДС	90/3	68
3	Списана себестоимость проданных товаров, готовой продукции	90/2	41, 43
4	Списаны расходы на продажу	90/2	44
5	Списаны управленческие расходы	90/2	26
6	Определен финансовый результат от продажи товаров, готовой продукции (прибыль)	90/9	99
7	Определен финансовый результат от продажи товаров, готовой продукции (убыток)	99	90/9

9.2. Нормативное регулирование и бухгалтерский учет прочих доходов и расходов

В соответствии с ПБУ 9/99 прочими доходами организации являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

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

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

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке. Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

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

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

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) — в порядке: организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом; сумма выручки может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.

Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива; право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана); расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора.

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, — в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;
- суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;
- иные поступления — по мере образования (выявления).

Прочими расходами организации являются:

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

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

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

Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

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

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

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

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91/1 «Прочие доходы»;
- 91/2 «Прочие расходы»;
- 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91/1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете 91/2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы.

Субсчет 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91/1 «Прочие доходы» и 91/2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91/2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91/1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический 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».

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.

В табл. 9.2. представлены типовые проводки по учету прочих доходов и расходов организации.

Таблица 9.2

Учет доходов и расходов по прочему виду деятельности

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Отражена выручка по прочему виду деятельности (продажа основных средств, материалов, сдача имущества в аренду)	62	91/1
2	Выделен НДС	91/2	68
3	Списана остаточная стоимость основных средств и прочих активов организации	91/2	01, 04, 10
4	Отражен финансовый результат от прочего вида деятельности организации (прибыль)	91/9	99
5	Отражен финансовый результат от прочего вида деятельности организации (убыток)	99	91/9

9.3. Порядок формирования финансовых результатов организации

Одной из главных задач деятельности организации является получение прибыли. Однако не всегда финансовый результат работы предприятия является положительным. Учет финансовых результатов и использования прибыли позволяет организации контролировать текущую деятельность и планировать дальнейшую работу.

Каждая организация подводит итоги своей деятельности. Такие итоги называются финансовым результатом. Он может оказаться положительным или отрицательным. Положительный результат также называют прибылью предприятия. Она возникает в ситуации, когда доходы превышают расходы. Прибыль в целом сигнализирует об эффективности деятельности; если анализировать ее динамику (статистику за несколько лет), то можно выявить рост или падение ее размера, что говорит о результативности работы.

Убыток появляется в ситуации, когда доходы не перекрывают расходы. Возникновение этого показателя является тревожным сигналом для руководства, говорящим о неэффективности и требующим принятия мер по улучшению работы.

Осуществление учета финансовых результатов и использования прибыли необходимо для контроля деятельности организации, тактического и стратегического планирования, а также для внешних пользователей, которые могут применять ее для принятия решения о вложении денежных средств инвесторами либо о выдаче кредита банковской организацией. Бухгалтерский учет предоставляет данные для анализа итогов работы.

По окончании отчетного года заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка), выявленная путем сопоставления оборота по дебету и оборота по кредиту на счете 99 «Прибыли и убытки», переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается и по состоянию на 1 января следующего за отчетным года и сальдо не имеет. Эта итоговая операция отчетного года называется реформацией бухгалтерского баланса. Проведение реформации баланса связано с тем, что с начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года нарастающим итогом, поэтому на 1 января следующего года счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей предыдущего года.

Перед реформацией бухгалтерского баланса необходимо закрыть все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» и к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 90 «Продажи» закрывается следующим образом:

1) кредитовое сальдо субсчета 90/1 «Продажи», субсчет «Выручка» закрывается проводкой:

Дебет 90/1 «Продажи», субсчет «Выручка» Кредит 90/9 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»;

2) дебетовые сальдо субсчетов 90/2 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»; 90/3 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Продажи», субсчет «Акцизы» закрываются проводками:

Дебет 90/9 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж» Кредит 90/2 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», 90/3 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Продажи», субсчет «Акцизы».

В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 «Продажи» будут равны. Таким образом, по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 90 «Продажи» в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам будет равно нулю.

Затем закрываются все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» следующим образом:

Дебет 91/1 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» Кредит 91/9 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»;

Дебет 91/9 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» Кредит 91/2 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

После закрытия счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» проводят реформацию баланса.

Для учета конечного финансового результата предназначается счет 99 «Прибыли и убытки». Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансовых результатов от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Кроме того, на этом счете отражаются постоянные налоговые активы (обязательства), а также суммы списания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств при выбытии объектов их начисления.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов этого счета за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Таким образом, на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются те показатели, совокупность которых позволяет выявить конечный финансовый результат хозяйственной деятельности организации.

Порядок отражения основных показателей на счете 99 «Прибыли и убытки» представлен в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Порядок формирования конечного финансового результата

Счет 99 «Прибыли и убытки»	
Дебет	Кредит
В течение отчетного года	
3. Убыток от продаж 4. Сальдо превышения прочих расходов над прочими доходами 5. Суммы причитающихся бюджету налоговых санкций 7. Условный расход по налогу на прибыль 8. Постоянное налоговое обязательство 10. Суммы отложенных налоговых активов, начисленные по выбывающим объектам 12. Сальдо — чистый убыток на конец отчетного месяца $(1+2+6+9+11 < 3+4+5+7+8+10)$	1. Прибыль от продаж 2. Сальдо превышения прочих доходов над прочими расходами 6. Условный доход по налогу на прибыль 9. Постоянный налоговый актив 11. Суммы отложенных налоговых обязательств, начисленные по выбывающим объектам 13. Сальдо — чистая прибыль на конец отчетного месяца $(1+2+6+9+11 > 3+4+5+7+8+10)$
Заключительная запись декабря отчетного года	
14. Списание чистой прибыли отчетного года	15. Списание чистого убытка отчетного года

В бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» — начислен налог на прибыль организаций к уплате в бюджет;

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» — начислены штрафы (пени) за нарушение налогового законодательства к уплате в бюджет.

Если по итогам отчетного года после уплаты налога на прибыль организаций и иных платежей в бюджет из прибыли организация получила чистую (нераспределенную) прибыль (сальдо счета 99 «Прибыли и убытки» — кредитовое), счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается и, соответственно, в бухгалтерском балансе не отражается, а величина чистой прибыли списывается в кредит активно-пассивного счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — учтена чистая (нераспределенная) прибыль отчетного года и закрыт счет 99 «Прибыли и убытки».

Если по итогам отчетного года организация получила убыток (сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» — дебетовое), то непокрытый убыток отчетного года списывается в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 99 «Прибыли и убытки» — учтен чистый (непокрытый) убыток отчетного года и закрыт счет 99 «Прибыли и убытки».

В случае если при осуществлении реформации бухгалтерского баланса выявляется убыток, сумма убытка отражается по строке 1370 баланса в круглых скобках, что означает вычитание суммы убытка из итога раздела III «Капитал и резервы».

Информация о финансовых результатах организации, а также о ее прибылях и убытках за отчетный период и аналогичный период предыдущего года отражается в отчете о финансовых результатах (ПБУ 4/99).

Методика составления отчета о финансовых результатах подробно представлена в главе 10 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

Тестовые задания

1. Организация решила продать принадлежащее ей оборудование за 109 000 руб., в том числе НДС. Первоначальная стоимость оборудования — 75 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту продажи составляет 55 000 руб. Какой записью будет отражен финансовый результат от продажи основного средства?

- а) Дебет 91/9 Кредит 99 на сумму 70 833 руб.;
- б) Дебет 90/9 Кредит 99 на сумму 21 000 руб.;
- с) Дебет 99 Кредит 91/9 на сумму 54 000 руб.;
- д) Дебет 99 Кредит 90/9 на сумму 54 000 руб.;
- е) Дебет 99 Кредит 91/9 на сумму 70 833 руб.

2. Организация продала партию готовой продукции на сумму 372 000 руб., включая НДС. Фактическая себестоимость проданной партии — 180 000 руб. Расходы на продажу составили 34 000 руб. Рассчитайте финансовый результат от продажи готовой продукции.

- а) 96 000 руб.;
- б) 158 000 руб.;
- с) 130 000 руб.;
- д) нет правильного варианта ответа;
- е) 28 000 руб.

3. Компания продала неиспользованную в основном производстве партию материалов. Такая продажа не является для компании основным

видом деятельности. Какой бухгалтерской записью отражается начисление НДС к уплате в бюджет с выручки от реализации материалов?

- а) Дебет 62 Кредит 68;
- б) Дебет 76 Кредит 68;
- с) Дебет 90 Кредит 68;
- д) Дебет 91 Кредит 68;
- е) Дебет 19 Кредит 68.

4. В связи с моральным износом организация списывает объект основного средства. Первоначальная стоимость объекта — 132 000 руб., сумма начисленной амортизации — 122 000 руб. Чему равен финансовый результат от выбытия основного средства и как он отражается в бухгалтерском учете? Выберите два правильных варианта ответа.

- а) 10 000 руб.;
- б) 254 000 руб.;
- с) 122 000 руб.;
- д) Дебет 90/9 Кредит 99;
- е) Дебет 99 Кредит 90/9;
- ф) 132 000 руб.;
- г) Дебет 91/9 Кредит 99;
- х) Дебет 99 Кредит 91/9.

5. Организация продает объект НМА, первоначальной стоимостью 215 000 руб., амортизация на день продажи составляет 72 500 руб., выручка — 185 000 руб., включая НДС. Чему равен финансовый результат и какими записями отражается в бухгалтерском учете? Выберите два правильных варианта ответа.

- а) 11 667 руб.;
- б) 42 500 руб.;
- с) 102 500 руб.;
- д) Дебет 91/9 Кредит 99;
- е) Дебет 99 Кредит 91/9;
- ф) Дебет 90/9 Кредит 99.

6. Выручка от продажи товаров составляет 475 000 руб., включая НДС. Себестоимость проданных товаров — 225 000 руб. Чему равна сумма НДС и какой записью отражается в бухгалтерском учете?

- а) 79 167 руб.;
- б) 95 000 руб.;
- с) 72 458 руб.;
- д) Дебет 90/3 Кредит 68;

- е) Дебет 91/2 Кредит 68;
 - ф) Дебет 19 Кредит 60.
7. Какое определение соответствует понятию экономической выгоды?
- а) рост дебиторской и кредиторской задолженности;
 - б) рост активов организации и одновременное уменьшение ее кредиторской задолженности;
 - с) рост денежных ресурсов;
 - д) уменьшение активов организации и одновременное увеличение ее кредиторской задолженности.
8. Под доходами организации понимается:
- а) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности (пассивов);
 - б) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности (пассивов), которые приводят к увеличению денежных ресурсов организации;
 - с) увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности (пассивов), которые приводят к увеличению капитала, за исключением вкладов участников организации (собственников имущества);
 - д) уменьшение кредиторской задолженности.
9. На каком основополагающем принципе бухгалтерского учета строится исчисление финансовых результатов деятельности организации?
- а) на принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
 - б) на принципе обособленности имущества организации;
 - с) на принципе непрерывности деятельности организации;
 - д) на принципе последовательности применения учетной политики от одного отчетного периода к другому.
10. Для выявления финансового результата от обычных видов деятельности необходимо сопоставлять:
- а) полученную выручку с обеспечившими ее получение расходами;
 - б) прочие доходы с обеспечившими их поступление расходами;
 - с) прочие расходы с обеспечившими их поступление доходами;
 - д) полученную выручку с себестоимостью продаж.
11. Для выявления финансового результата от прочих видов деятельности необходимо сопоставлять:
- а) полученную выручку с обеспечившими ее получение расходами;

- b) прочие доходы с обеспечившими их поступление прочими расходами;
 - c) прочие расходы с обеспечившими их поступление расходами от обычного вида деятельности.
12. На каком счете ведется учет формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности организации?
- a) на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
 - b) на счете 90 «Продажи»;
 - c) на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - d) на счете 99 «Прибыли и убытки».
13. Выявление и списание прибыли от обычных видов деятельности организации отражается записью:
- a) Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - b) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - c) Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - d) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 90 «Продажи».
14. На каком счете ведется учет формирования финансовых результатов от прочих видов деятельности организации?
- a) на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
 - b) на счете 90 «Продажи»;
 - c) на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - d) на счете 99 «Прибыли и убытки».
15. Выявление и списание прибыли от прочих видов деятельности организации отражается записью:
- a) Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - b) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - c) Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - d) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» Кредит счета 90 «Продажи».
16. На каком счете отражается убыток, полученный в результате стихийных бедствий?
- a) на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
 - b) на счете 90 «Продажи»;
 - c) на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - d) на счете 99 «Прибыли и убытки».

17. Реформация бухгалтерского баланса представляет собой:
- а) закрытие счета 99 «Прибыли и убытки»;
 - б) закрытие счета 90 «Продажи»;
 - с) закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы».
18. Реформация бухгалтерского баланса проводится:
- а) перед составлением годовой финансовой отчетности;
 - б) перед составлением полугодовой финансовой отчетности;
 - с) раз в квартал;
 - д) ежемесячно.
19. Перед реформацией бухгалтерского баланса субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» закрываются:
- а) на субсчет 90.9 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»;
 - б) на субсчет 91.9 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»;
 - с) на счет 99 «Прибыли и убытки»;
 - д) не закрываются.
20. Перед реформацией бухгалтерского баланса субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» закрываются:
- а) на субсчет 90.9 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»;
 - б) на субсчет 91.9 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»;
 - с) на счет 99 «Прибыли и убытки»;
 - д) не закрываются.

Ответы на тестовые задания

1. а

Расчет: В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции:

Дебет 02 Кредит 01 на сумму 55 000 руб. — списана начисленная амортизация;

Дебет 91/2 Кредит 01 на сумму 20 000 руб. (75 000 руб. — 55 000 руб.) — списана остаточная стоимость основного средства;

Дебет 62 Кредит 91/1 на сумму 109 000 руб. — отражена выручка;

Дебет 91/2 Кредит 68 на сумму 18 167 руб. (109 000 руб. · 20/120) — выделен НДС;

Дебет 91/9 Кредит 99 на сумму 70 833 руб. (109 000 руб. — 18 167 руб. — 20 000 руб.) — отражена прибыль от продажи основного средства.

2. а

Расчет: В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции:

Дебет 62 Кредит 90/1 на сумму 372 000 руб. — отражена выручка от продажи готовой продукции;

Дебет 90/3 Кредит 68 на сумму 62 000 руб. $(372\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120)$ — выделен НДС

Дебет 90/2 Кредит 43 на сумму 180 000 руб. — списана фактическая себестоимость проданной продукции;

Дебет 90/2 Кредит 44 на сумму 34 000 руб. — списаны расходы на продажу;

Дебет 90/9 Кредит 99 на сумму 96 000 руб. $(372\,000 \text{ руб.} - 62\,000 \text{ руб.} - 180\,000 \text{ руб.} - 34\,000 \text{ руб.})$ — отражена прибыль от продажи готовой продукции.

3. d

4. а, h

Расчет: В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие записи:

Дебет 02 Кредит 01 на сумму 122 000 руб. — списана начисленная амортизация;

Дебет 91/2 Кредит 01 на сумму 10 000 руб. $(132\,000 \text{ руб.} - 122\,000 \text{ руб.})$ — списана остаточная стоимость основного средства;

Дебет 99 Кредит 91/9 на сумму 10 000 руб. — отражен убыток от списания основного средства.

5. а, d

Расчет: В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции:

Дебет 05 Кредит 04 на сумму 72 500 руб. — списана начисленная амортизация;

Дебет 91/2 Кредит 04 на сумму 142 500 руб. $(215\,000 \text{ руб.} - 72\,500 \text{ руб.})$ — списана остаточная стоимость нематериального актива;

Дебет 62 Кредит 91/1 на сумму 185 000 руб. — отражена выручка от продажи нематериального актива;

Дебет 91/2 Кредит 68 на сумму 30 833 руб. $(185\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120)$ — выделен НДС;

Дебет 91/9 Кредит 99 на сумму 11 667 руб. $(185\,000 \text{ руб.} - 142\,500 \text{ руб.} - 30\,833 \text{ руб.})$ — отражена прибыль от продажи нематериального актива.

6. а, d

Расчет: В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие операции:

Дебет 90/3 Кредит 68 на сумму 79 167 руб. $(475\,000 \text{ руб.} \cdot 20/120)$.

7. b

8. c

9. a

10. a

11. b

12. b

13. a

14. c

15. b

16. d

17. a

18. a

19. a

20. a

Практические задачи

Задача 9.1. Учетной политикой организации установлено, что общехозяйственные расходы ежемесячно в полном объеме списываются на себестоимость продаж. В отчетном периоде организация продала готовую продукцию на сумму 240 000 руб., включая НДС. Себестоимость проданной продукции составила 150 000 руб., общехозяйственные расходы за отчетный период составили 16 000 руб. Определить финансовый результат от реализации и отразить в учете.

Задача 9.2. Организация сдает в аренду помещение в административном здании. Ежемесячная сумма арендной платы, которую получает организация согласно договору, составляет 60 000 руб., включая НДС. Затраты, связанные со сдачей помещения в аренду, составляют 12 000 руб. в месяц. Сдача имущества организации в аренду не является основным видом деятельности организаций. Отразить операции, определить финансовый результат.

Задача 9.3. Организация продает нематериальный актив по договорной стоимости 120 000 руб., включая НДС. Первоначальная стоимость нематериального актива 95 000 руб. Сумма начисленной амортизации

на момент продажи 5 000 руб. Отразить операции и определить финансовый результат от продажи нематериального актива.

Задача 9.4. Организация получила выручку от продажи товаров в сумме 1 500 000 руб., включая НДС. Фактическая себестоимость проданных товаров составляет 600 000 руб. Расходы на продажу товаров составили 170 000 руб.

В этом же году организация получила доход от сдачи имущества в аренду в сумме 60 000 руб., включая НДС. Расходы, связанные со сдачей имущества в аренду, составили 15 000 руб. Сдача имущества в аренду не является для организации обычным видом деятельности.

Отразить операции, провести реформацию баланса, рассчитать чистую прибыль организации.

Задача 9.5. Организация реализовала товары на сумму 124 000 руб. (включая НДС) фактической себестоимостью 45 000 руб.

В том же отчетном периоде были отражены расходы на оплату процентов по долгосрочному кредиту на сумму 20 000 руб. Отразить операции, определить финансовый результат организации за отчетный период.

Ответы к практическим задачам

Задача 9.1. В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции (табл. 9.4).

Таблица 9.4

Определение финансового результата по обычному виду деятельности организации

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от реализации продукции	X	240 000	62	90/1
2	Выделен НДС	240 000 руб. · 20/120	40 000	90/3	68
3	Списана себестоимость проданной продукции	X	150 000	90/2	43
4	Списаны общехозяйственные расходы в себестоимость продаж	X	16 000	90/2	26
5	Отражен финансовый результат от продажи продукции (прибыль)	240 000 руб. — 40 000 руб. — 150 000 руб. — 16 000 руб.	34 000	90/9	99
6	Получены деньги от покупателя	X	240 000	51	62

Задача 9.2. В бухгалтерском учете организации отражаются следующие операции (табл. 9.5).

Таблица 9.5

**Определение финансового результата
по прочему виду деятельности организации**

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена выручка сдачи имущества в аренду	X	60 000	62	91/1
2	Выделен НДС	60 000 руб. · 20/120	10 000	91/2	68
3	Отражены затраты от сдачи имущества в аренду	X	12 000	91/2	10, 02, 70, 69
4	Определен финансовый результат от сдачи имущества в аренду (прибыль)	60 000 руб. — 10 000 руб. — 12 000 руб.	38 000	91/9	99
5	Получены денежные средства на расчетный счет	X	60 000	51	62

Задача 9.3. В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции (табл. 9.6).

Таблица 9.6.

**Определение финансового результата
по прочему виду деятельности организации**

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Списана сумма начисленной амортизации	X	5 000	05	04
2	Списана остаточная стоимость нематериального актива	95 000 руб. — 5 000 руб.	90 000	91/2	04
3	Отражена выручка от продажи нематериального актива	X	120 000	62	91/1
4	Выделен НДС	120 000 руб. · 20/120	20 000	91/2	68
5	Определен финансовый результат от продажи нематериального актива (прибыль)	120 000 руб. — 20 000 руб. — 90 000	10 000	91/9	99
6	Получены денежные средства от покупателя на расчетный счет	X	120 000	51	62

Задача 9.4. В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции (табл. 9.7).

Таблица 9.7

Определение финансового результата организации

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Операции по обычному виду деятельности организации					
1	Отражена выручка от продажи товаров	X	1 500 000	62	90/1
2	Выделен НДС	1 500 000 руб. · 20/120	250 000	90/3	68
3	Списана фактическая себестоимость проданных товаров	X	600 000	90/2	41
4	Списаны расходы на продажу	X	170 000	90/2	44
Операции по прочему виду деятельности организации					
6	Отражена выручка от сдачи имущества в аренду	X	60 000	62	91/1
7	Выделен НДС	60 000 руб. · 20/120	10 000	91/2	68
8	Отражены расходы, связанные со сдачей имущества в аренду	X	15 000	91/2	02, (70, 69)
Реформация баланса (по окончании отчетного года)					
9	Закрыт субсчет 90/1	X	1 500 000	90/1	90/9
10	Закрыт субсчет 90/2	600 000 руб. + 170 000 руб.	770 000	90/9	90/2
11	Закрыт субсчет 90/3	X	250 000	90/9	90/3
12	Закрыт субсчет 90/9 (прибыль по обычному виду деятельности организации)	1 500 000 руб. — 250 000 руб. — 600 000 руб. — — 170 000 руб.	480 000	90/9	99
13	Закрыт субсчет 91/1	X	60 000	91/1	91/9
14	Закрыт субсчет 91/2	10 000 руб. + 15 000 руб.	25 000	91/9	91/2
15	Закрыт субсчет 91/9 (прибыль по прочему виду деятельности организации)	60 000 руб. — 10 000 руб. — 15 000 руб.	35 000	91/9	99
Определение чистой прибыли организации					
16	Начислен налог на прибыль организации	(480 000 руб. + 35 000 руб.) · 20%	103 000	99	68

Окончание табл. 9.7

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
17	Отражена чистая прибыль организации	(480 000 руб. + 35 000 руб.) — 103 000 руб.	412 000	99	84

Задача 9.5. В бухгалтерском учете организации должны быть отражены следующие операции (табл. 9.8).

Таблица 9.8

Определение финансового результата организации

№ п/п	Содержание операции	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Операции по обычному виду деятельности организации					
1	Отражена выручка от продажи товаров	X	124 000	62	90/1
2	Выделен НДС	124 000 руб. · 20/120	20 667	90/3	68
3	Списана фактическая себестоимость проданных товаров	X	45 000	90/2	41
4	Определен финансовый результат по обычному виду деятельности (прибыль)	124 000 руб. — 20 667 руб. — 45 000 руб.	58 333	90/9	99
Операции по прочему виду деятельности организации					
5	Начислены проценты по долгосрочному кредиту	10 000 руб.	10 000	91/2	67
6	Определен финансовый результат по прочему виду деятельности (убыток)	X	10 000	91/9	99

Задания для самостоятельного решения

Задача 9.6. Учетной политикой установлено, что общехозяйственные расходы ежемесячно в полном объеме списываются на себестоимость продаж. В отчетном периоде организация продала готовую продукцию на сумму 325 000 руб., включая НДС. Себестоимость проданной продукции составила 200 000 руб., общехозяйственные расходы за отчетный период составили 25 000 руб. Определить финансовый результат от реализации и отразить в учете.

Задача 9.7. На склад организации поступило 150 штук костюмов. Фактическая себестоимость одного костюма — 3 500 руб. Костюмы были реализованы на сумму 1 400 000 руб., включая НДС 20%. Отразить в учете организации вышеуказанные операции и определить финансовый результат от реализации костюмов, если производство и реализация костюмов является основным видом деятельности организации.

Задание 9.8. Организация произвела и реализовала в отчетном периоде 200 единиц готовой продукции по цене 30 000 руб. за единицу, включая НДС. Фактическая себестоимость — 14 000 руб. Отразить в учете оприходование готовой продукции на склад и ее продажу, в том числе финансовый результат от реализации готовой продукции.

Задача 9.9. Организация отгрузила покупателю партию готовой продукции. Согласно договору, покупатель приобретает право собственности на товары только после их оплаты. Выручка от продажи готовой продукции составила 300 000 руб., включая НДС, себестоимость — 120 000 руб. Отразить операции в учете, определить финансовый результат.

Задача 9.10. Организация продала партию готовой продукции на сумму 472 000 руб., включая НДС. Фактическая себестоимость проданной партии — 280 000 руб. Расходы на продажу составили 50 000 руб. В том же отчетном периоде организация выполнила работы, которые не являются ее основным видом деятельности на сумму 790 000 руб., включая НДС. Себестоимость проданных работ — 550 000 руб. Отразить операции в учете, определить финансовый результат по видам деятельности организации, провести реформацию баланса.

Задача 9.11. На склад компании поступила готовая продукция, фактическая себестоимость которой составляет 2 000 000 руб. Выручка от реализации продукции составила 4 500 000 руб., включая НДС — 10%. Отразить операции и определить финансовый результат от реализации готовой продукции.

Задача 9.12. Организация произвела следующие расходы по доставке готовой продукции до потребителя:

- услуги сторонних организаций — 23 800 руб., включая НДС;
- заработная плата рабочих — 10 000 руб.;
- страховые взносы — рассчитать;
- упаковка готовой продукции — 10 000 руб.

Учетной политикой организации установлено, что расходы по доставке готовой продукции списываются в себестоимость продаж.

Отразить в бухгалтерском учете операции.

Глава 10. Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Изучив данную главу студент должен:

знать: основные законодательные и нормативные документы, регулирующие порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организации;

уметь: подготовить информацию для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

владеть: навыками составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

10.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

Бухгалтерская отчетность — это информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Отчетность составляется по установленным формам на основе данных бухгалтерского учета и информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами (п. 1 ст. 3, ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», абз. 2 п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н).

Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, приложений к ним и пояснительной записки, а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Основными требованиями, которым должна удовлетворять бухгалтерская отчетность, являются: достоверность, полезность, полнота, существенность, нейтральность, последовательность.

Достоверность. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации на отчетную дату, финансовых результатах ее деятельности и движении денежных

средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде **бухгалтерского баланса**; информация о финансовых результатах деятельности организации — в виде **отчета о финансовых результатах**; информация о движении денежных средств за отчетный период — в виде **отчета о движении денежных средств**; информация о собственном капитале организации — в виде **отчета об изменении капитала** (ч. 1 ст. 13, ч. 1 ст. 14 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», пп. 6, 18, 21 ПБУ 4/99, п. 6 ПБУ 23/2011).

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки ее проведения определяет руководитель организации, за исключением случаев, когда инвентаризация обязательна. Она обязательна перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме случая, когда инвентаризация имущества была не ранее 1 октября отчетного года). Отметим, что инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет (пп. 26, 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н, ч. 3 ст. 11, ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Порядок проведения инвентаризации установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49.

Полезность. Информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть полезна. Информация считается полезной, если она уместна, надежна, сравнима и своевременна.

Информация уместна, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) пользователей отчетности, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится.

Сравнимость информации означает возможность для пользователей отчетности сравнивать показатели деятельности за разные периоды времени, чтобы определить тенденции в финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных

организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Информация своевременна, если она способна наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей, связанные с принятием решений, т. е. если достигнут баланс между ее уместностью и надежностью.

Полнота. Бухгалтерская отчетность должна давать полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Полнота обеспечивается единством указанных выше отчетов, а также соответствующими дополнительными данными (ПБУ 4/99).

Существенность. В бухгалтерскую отчетность должны включаться существенные показатели. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. То есть существенность показателя при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов (ПБУ 4/99).

Нейтральность. При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий (ПБУ 4/99).

Последовательность. Организация должна при составлении отчетности придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности (ПБУ 4/99).

Бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н. При этом детализацию показателей по статьям отчетов организации определяют самостоятельно (п. 3 приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному (п. 10 ПБУ 4/99). Для этого форма бухгалтерского баланса, ут-

вержденная приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, содержит графы, в которых по каждой статье приводятся показатели на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Форма отчета о финансовых результатах содержит графы для отражения показателей за отчетный период и за период предыдущего года, аналогичный отчетному.

Для организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, утверждены упрощенные формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (п. 6.1 приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).

В формах представляемой бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих данных (п. 14 ПБУ 4/99, Приложения №№ 1, 2 к приказу Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н):

- наименование формы бухгалтерской отчетности;
- отчетная дата, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетный период, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- дата составления отчетности;
- полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- код по ОКПО;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным, и его код по ОКВЭД 2);
- организационно-правовая форма/форма собственности (код по ОКОПФ и код по ОКФС);
- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб.);
- местонахождение (адрес) (указывается в форме бухгалтерского баланса);
- дата подписания;
- бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту (да, нет) (указывается в форме бухгалтерского баланса);
- наименование аудиторской организации или фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального аудитора (указывается в форме бухгалтерского баланса);
- ИНН аудиторской организации или индивидуального аудитора (указывается в форме бухгалтерского баланса);
- ОГРН аудиторской организации или ОГРНИП индивидуального аудитора (указывается в форме бухгалтерского баланса).

После подписания бухгалтерской отчетности руководителем она считается составленной (ч. 8 ст. 13 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Как разъяснил Минфин России в информационном сообщении от 19.05.2015 г. № ИС-учет-2, полномочия по подписанию бухгалтерской отчетности устанавливаются учредительными документами экономического субъекта или решениями соответствующих органов управления экономическим субъектом. В частности, наряду с руководителем организации бухгалтерская отчетность может подписываться главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

В связи с изложенным, если учредительным документом организации или решениями ее органа управления установлено, что бухгалтерская отчетность подписывается в том числе лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (и это лицо не является руководителем организации), то в формах бухгалтерской отчетности организации целесообразно предусмотреть соответствующее место для его подписи.

В общем случае организации обязаны не позднее трех месяцев после окончания отчетного года представлять годовую бухгалтерскую отчетность **в налоговый орган** по месту своего нахождения. Исключением являются ситуации, когда у организации нет обязанности вести бухгалтерский учет либо она является религиозной или представляет годовую бухгалтерскую отчетность в Банк России (ч. 3, 5 ст. 18 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», подп. 5.1 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Порядок представления в налоговый орган годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о ней (для формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности) утвержден приказом ФНС России от 13.11.2019 г. № ММВ-7-1/569@.

В органы статистики обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность организации, отчетность которых содержит сведения, отнесенные к государственной тайне. Кроме того, такая обязанность предусмотрена в случаях, установленных Правительством РФ. Отчетность представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода (ч. 7 ст. 18 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

С отчетности за 2020 г. все организации обязаны представлять в налоговый орган годовую бухгалтерскую отчетность в электронной форме (ч. 5 ст. 18 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Годовая бухгалтерская отчетность и аудиторское заключение о ней представляются в форматах, утвержденных приказом ФНС России от 13.11.2019 г. № ММВ-7-1/570@.

Если бухгалтерская отчетность организации подлежит обязательному аудиту, то аудиторское заключение о ней представляется в виде

электронного документа в налоговый орган вместе с такой отчетностью либо в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом. В последнем случае аудиторское заключение нужно направить вместе с сопроводительным документом, который представляют в электронной форме с применением Формата, утвержденного приказом ФНС России от 18.01.2017 № ММВ-7-6/16@ (ч. 5 ст. 18 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», информационное сообщение Минфина России от 25.12.2019 г. № ИС-учет-21).

При составлении бухгалтерской отчетности организацией должны быть соблюдены следующие правила.

1. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке (п. 15 ПБУ 4/99).
2. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ (в рублях) (ч. 7 ст. 13 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 16 ПБУ 4/99).
3. Данные бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков.
4. В бухгалтерской отчетности, составленной на бумажном носителе, не должно быть никаких подчисток и помарок.
5. Если значение какого-либо числового показателя отсутствует, то в строке (графе) формы ставится прочерк (п. 11 ПБУ 4/99).
6. Вычитаемый показатель или показатель, имеющий отрицательное значение, указывается в круглых скобках (примечание 7 к форме бухгалтерского баланса (Приложение № 1 к приказу Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н)).
7. Статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. При оценке статей отчетности организация обязана обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных пп. 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н (пп. 32, 36 ПБУ 4/99).
8. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за вычетом регулирующих величин. Последние раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если такие пояснения включаются в состав промежуточной бухгалтерской отчетности (п. 35 ПБУ 4/99).
9. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (п. 34 ПБУ 4/99).

10. Данные бухгалтерской отчетности за отчетный период должны быть сопоставимы с данными за предшествующие отчетные периоды (п. 6.4 Концепции, п. 10 ПБУ 4/99).

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то они корректируются исходя из правил, которые установлены нормативными актами по бухгалтерскому учету, применяемыми в отчетном периоде. В результате таких корректировок сравнительные показатели предшествующего периода, представленные в бухгалтерской отчетности за отчетный период, могут не совпадать с этими же показателями за предшествующий период.

10.2. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс является одним из элементов метода бухгалтерского учета и служит основным источником информации для обширного круга пользователей. Эта отчетная форма знакомит пользователей с имущественным состоянием предприятия, дает информацию о составе и размере имущества, а также о том, кто принимал участие в его создании. Кроме того, бухгалтерский баланс отражает информацию о системе финансовых и расчетных взаимоотношений организации, по данным которой можно судить о возможности погашения обязательств или грядущих финансовых затруднениях.

Бухгалтерский баланс характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

На основе данных бухгалтерского баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств в соответствии с полученной прибылью. Данные бухгалтерского баланса используются налоговыми органами, кредитными учреждениями, а также другими контрольными органами. Ряд проблем хозяйственной деятельности организации невозможно решить без анализа бухгалтерского баланса.

Методологической основой построения бухгалтерского баланса является двойственная группировка объектов бухгалтерского учета — имущества и источников образования этого имущества. Состояние этого имущества в балансе показывается как собственный капитал обязательства организации в денежной оценке. Однако только этого для полного информирования пользователей недостаточно. Построение показателей бухгалтерского баланса должно преследовать цель полного охвата финансово-хозяйственной деятельности организации во всем ее многообразии. Такая цель достигается с помощью экономически обоснованной группировки явлений такой деятельности, которая, в свою очередь, позволяет установить взаимосвязь между ними.

В бухгалтерском балансе отражаются остатки по всем счетам бухгалтерского учета на отчетную дату. Эти показатели приводятся в бухгалтерском балансе в определенной группировке.

Бухгалтерский баланс делится на две части: актив и пассив. Сумма активов баланса всегда равна сумме пассивов баланса.

Актив баланса показывает денежную оценку всех активов организации на определенную дату, т. е. актив баланса раскрывает предметный состав имущественной массы организации. При этом под самими активами понимаются вероятные будущие экономические выгоды, полученные или контролируемые конкретной организацией в результате прошлых сделок или событий.

Пассив бухгалтерского баланса имеет другое значение. Он показывает, во-первых, какая величина собственного капитала вложена в хозяйственную деятельность организации и, во-вторых, кто и в какой форме участвовал в создании имущественной массы. В соответствии с этим пассивы подразделяются на собственный капитал и обязательства.

Под обязательствами понимаются вероятные будущие потери экономических выгод, вытекающие из существующих у конкретной организации в настоящий момент обязательств по передаче активов или представлению услуг другим организациям в будущем в результате прошлых сделок или событий.

В свою очередь, собственный капитал представляет собой остаточную стоимость активов организации после вычета обязательств организации перед третьими лицами.

Таким образом, понятие «пассив» нужно трактовать не только как источники имущества организации, но и как ее обязательства перед собственниками и кредиторами.

В актив баланса включены два раздела: раздел I «Внеоборотные активы» и раздел II «Оборотные активы». В пассиве баланса — три раздела: раздел III «Капитал и резервы», раздел IV «Долгосрочные обязательства» и раздел V «Краткосрочные обязательства».

Каждый из разделов баланса состоит из подразделов (групп статей), в которых отражаются виды активов и обязательств организации. Подразделы включают в себя отдельные статьи — строки, предназначенные для расшифровки показателей баланса.

Итоги по активу и пассиву бухгалтерского баланса называются валютой баланса.

Так как каждый вид имущества организации обязательно формируется за счет какого-либо источника, то общая сумма итогов по активу и пассиву бухгалтерского баланса всегда равны. В этом и состоит сущность основного балансового уравнения.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Заполняя бухгалтерский баланс, необходимо помнить следующее:

- основные средства, нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости;
- стоимость остатков товаров и прочих материально-производственных запасов отражается в активе баланса за вычетом суммы резерва под снижение стоимости материальных ценностей (если вследствие проведенной инвентаризации возникла необходимость создать такой резерв);
- если организация после проведения инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками создала резерв по сомнительным долгам, остаток дебиторской задолженности отражается в активе баланса за вычетом суммы этого резерва;
- финансовые вложения отражаются в активе баланса за минусом созданного резерва под их обесценение.

Рассмотрим более подробно порядок заполнения бухгалтерского баланса.

В табл. 10.1 представлен порядок заполнения **раздела I «Внеоборотные активы»**.

Таблица 10.1

Раздел I. Внеоборотные активы

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1110	Нематериальные активы	Отражается информация об объектах НМА, учтенных на счете 04 по остаточной стоимости, т. е. разница между сальдо по счетам 04 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).
1120	Результаты исследований и разработок	Отражается информация о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 обособленно и не списанных на отчетную дату на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы (абз. 3 п. 16 ПБУ 17/02).

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1130	Нематериальные поисковые активы	Отражается информация о сумме фактических затрат на приобретение (создание) НПА с учетом переоценки, амортизации и обесценения (п. 35 ПБУ 4/99, п. 28 ПБУ 24/2011). В балансе указывается остаточная стоимость НПА, т. е. разница между счетами 08 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).
1140	Материальные поисковые активы	Заполняют организации, осуществляющие затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр. Отражается информация о сумме фактических затрат на приобретение (создание) МПА с учетом переоценки, амортизации и обесценения (п. 35 ПБУ 4/99, п. 28 ПБУ 24/2011). Указывается остаточная стоимость МПА, т. е. разница между остатками по счетам 08 и 02 (с учетом переоценки и обесценения).
1150	Основные средства	Отражается информация об объектах основных средств учитываемых в бухгалтерском учете на счете 01 по остаточной стоимости, определяемая как разница между сальдо по счетам 01 и 02 (с учетом переоценки, если таковая проводилась).
1160	Доходные вложения в материальные ценности	Отражается информация об основных средствах, учитываемых в бухгалтерском учете на счете 03 по остаточной стоимости, определяемая как разница между сальдо по счетам 03 и 02 (с учетом переоценки, если таковая проводилась).
1170	Финансовые вложения	Показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (п. 19 ПБУ 4/99, п. 41 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02). Отражается по первоначальной стоимости за вычетом созданного по ним резерва, для чего используются данные аналитического учета по счетам 58 (55, 73) и 59 (пп. 24, 38 ПБУ 19/02, п. 35 ПБУ 4/99).
1180	Отложенные налоговые активы	Отражается информация об отложенных налоговых активах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Существуют два варианта заполнения строки. Вариант 1. Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает развернуто, то отражается дебетовое сальдо по счету 09. Вариант 2. Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает свернуто, т. е. разница между дебетовым сальдо счета 09 и кредитовым сальдо счета 77.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1190	Прочие внеоборотные активы	Отражается информация о прочих внеоборотных активах организации, срок обращения или продолжительность операционного цикла которых превышает 12 месяцев. Если данная информация существенна, она отражается в разделе I баланса отдельной строкой, если нет, то представляется как сумма всех вложений во внеоборотные активы и готовые объекты по ним, не нашедшие отражение на строках 1110, 1120, 1150, 1160.
1100	Итого по разделу I	Отражается сумма показателей по строкам бухгалтерского баланса с кодами 1110–1190 и отражает общую стоимость внеоборотных активов, имеющихся у организации.

В разделе II бухгалтерского баланса «Оборотные активы» отражается информация об оборотных активах организации (табл. 10.2). В указанном разделе представляется информация об оборотных (более ликвидных по сравнению с внеоборотными) активах.

Таблица 10.2

Раздел II. Оборотные активы

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1210	Запасы	Указывается стоимость запасов, определяемая исходя из используемых организацией способов оценки запасов за вычетом созданного резерва под снижение их стоимости (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, ПБУ 5/01, ПБУ 4/99). Дебетовое сальдо счетов 10, 11, 41, 43, 15, 45, 20, 21, 23, 28, 29, 97, 44 — Кредитовое сальдо счетов 42 и 14 +/- Сальдо счета 16
1220	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	Отражается остаток сумм «входного» НДС, которые контрагенты предъявили организации к оплате при приобретении ею товаров (работ, услуг), при этом организация на конец отчетного периода не приняла их к вычету и не включила в стоимость приобретенных активов или в состав расходов. При заполнении этой строки используются данные о сальдо по счету 19 на отчетную дату.
1230	Дебиторская задолженность	Показывается общая сумма дебиторской задолженности. Используются данные о дебетовых остатках по счетам 46, 62, 60, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76 за вычетом кредитового сальдо по счету 63 (резерва, созданного по этой задолженности) (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, ПБУ 4/99).

Окончание табл. 10.2

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1240	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	Показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 месяцев (ПБУ 4/99, ПБУ 19/02). Дебетовое сальдо счетов: 58, 55–3 и 73–1 – Кредитовое сальдо счета 59 (аналитический счет по резерву на обесценение краткосрочных финансовых вложений).
1250	Денежные средства и денежные эквиваленты	Указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о денежных эквивалентах. Используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50, 51, 52, 55 (кроме субсчета 55–3 в части депозитных вкладов, не являющихся денежными эквивалентами) и 57, а также о дебетовых остатках по счетам 58 и 76 в части аналитических счетов учета денежных эквивалентов.
1260	Прочие оборотные активы	По данной строке указывается информация об имеющихся у организации прочих, не перечисленных выше, оборотных активах. Дебетовое сальдо счетов 94, аналитических счетов 76-НДС и 45-НДС, 19 и 68, 46.
1200	Итого по разделу II	Сумма показателей по строкам с кодами 1210–1260 бухгалтерского баланса и отражает общую стоимость оборотных активов, имеющихся у организации.
1600	БАЛАНС	Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам 1100 «Итого по разделу I» и 1200 «Итого по разделу II» и отражает общую стоимость активов, имеющихся у организации. Значение строки 1600 «БАЛАНС» характеризует валюту баланса.

В разделе III «Капитал и резервы» отражается информация о состоянии собственного капитала организации (п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности) (табл. 10.3). Показатели раздела раскрываются также в отчете об изменениях капитала.

Таблица 10.3

Раздел III. Капитал и резервы

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1310	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	Отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. При заполнении этой строки используются данные о кредитовом сальдо по счету 80 на отчетную дату.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1320	Собственные акции, выкупленные у акционеров	По данной строке показывается стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников), учитываемая на счете 81. При заполнении строки используются данные о дебетовом сальдо по счету 81 на отчетную дату. Данная величина указывается в круглых скобках (как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации).
1340	Переоценка внеоборотных активов	Отражается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, отраженная обособленно на счете 83 «Добавочный капитал» (Инструкция по применению плана счетов, п. 15 ПБУ 6/01, п. 21 ПБУ 14/2007). При заполнении строки используются данные по кредитовому сальдо по счету 83, аналитические счета учета сумм дооценки внеоборотных активов
1350	Добавочный капитал (без переоценки)	Отражается величина добавочного капитала организации, учитываемого на счете 83 «Добавочный капитал», за исключением сумм дооценки внеоборотных активов. При заполнении строки используются данные о кредитовом сальдо по счету 83 (за исключением сумм дооценки внеоборотных активов).
1360	Резервный капитал	По данной строке отражается величина резервного капитала организации, образованного как в соответствии с учредительными документами, так и в соответствии с законодательством (п. 20 ПБУ 4/99). При заполнении этой строки бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счетам 82 и 84 (в части специальных фондов) на отчетную дату (п. 69 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).
1370	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	По этой строке отражается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. При заполнении строки используются данные по счету 84. Дебетовый остаток по этому счету (т. е. непокрытый убыток) показывается в круглых скобках.
1300	Итого по разделу III	Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам раздела III с кодами 1310–1370 и отражает общую величину капитала организации.

В разделе IV «Долгосрочные обязательства» показывается информация о долгосрочных обязательствах организации (табл. 10.4). Долгосрочными являются обязательства, срок погашения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (п. 19 ПБУ 4/99)

Таблица 10.4

Раздел IV. Долгосрчные обязательства

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1410	Заемные средства	По данной строке показывается информация о долгосрочных кредитах и займах, привлеченных организацией (срок погашения которых на отчетную дату превышает 12 месяцев) (ПБУ 15/2008, ПБУ 4/99). При заполнении строки используются данные о сальдо по счету 67 на отчетную дату (Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).
1420	Отложенные налоговые обязательства	По данной строке отражается информация об отложенных налоговых обязательствах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (ПБУ 18/02). При составлении бухгалтерской отчетности организации в общем случае предоставляется право отражать в балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Вариант 1. Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает развернуто, то используются данные кредитового сальдо по счету 77. Вариант 2. В случае, когда сальдо по счету 77 больше сальдо по счету 09, то отражается разница между кредитовым сальдо по счету 77 и дебетовым сальдо по счету 09. В случае, когда сальдо по счету 77 меньше сальдо по счету 09, то показатель строки не заполняется.
1430	Оценочные обязательства	Отражаются учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (ПБУ 8/2010). При заполнении строки баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.
1450	Прочие обязательства	По данной строке отражаются прочие, не упомянутые выше, обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (ПБУ 4/99). Используются данные аналитического учета об остатках по счетам 60, 62, 68, 69, 76 и о кредитовом сальдо по счету 86 (в части долгосрочной кредиторской задолженности) на отчетную дату.
1400	Итого по разделу IV	Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам раздела IV с кодами 1410–1450 и отражает общую величину долгосрочных обязательств организации.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» показывается информация о краткосрочных обязательствах организации (табл. 10.5). Кра-

ткосрочными являются обязательства, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты (ПБУ 4/99).

Таблица 10.5

Раздел V. Краткосрочные обязательства

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1510	Заемные средства	По данной строке показывается информация о краткосрочных обязательствах по займам и кредитам, привлеченным организацией (срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты) (ПБУ 15/2008, ПБУ 4/99). При заполнении строки используются данные о сальдо по счетам 66 и 67 (в части задолженностей, срок погашения которых на отчетную дату не превышает 12 месяцев) (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).
1520	Кредиторская задолженность	По данной строке показывается краткосрочная кредиторская задолженность организации (ПБУ 4/99), срок погашения которой не превышает 12 месяцев после отчетной даты. При заполнении строки используются кредитовые остатки в части краткосрочной кредиторской задолженности по счетам 60, 62, 68, 69, 70, 71, 73, субсчету 75–2.
1530	Доходы будущих периодов	По данной строке отражаются доходы будущих периодов, т. е. доходы (в том числе прочие доходы), полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. При заполнении строки используют данные о кредитовом сальдо по счету 98 и о кредитовом остатке по счету 86 (в части целевого бюджетного финансирования и средств целевого финансирования, полученных в виде грантов, технической помощи (содействия) и т. п.) на отчетную дату.
1540	Оценочные обязательства	По данной строке отражаются краткосрочные оценочные обязательства, признаваемые в соответствии с нормами ПБУ 8/2010. При заполнении строки используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.
1550	Прочие обязательства	По данной строке отражаются прочие, не упомянутые выше и не включенные в другие строки раздела V краткосрочные обязательства организации (со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты) (ПБУ 4/99). При заполнении строки могут использоваться данные о кредитовом сальдо по счету 86 (в части прочих краткосрочных обязательств), кредитовом остатке по счету 76 (в части прочих краткосрочных обязательств) на отчетную дату.

Окончание табл. 10.5

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
1500	Итого по разделу V	Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1510–1550 и отражает общую величину краткосрочных обязательств организации.
1700	Баланс	Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам 1300 «Итого по разделу III», 1400 «Итого по разделу IV» и 1500 «Итого по разделу V» и отражает общую стоимость пассивов организации. Значение данной строки характеризует валюту баланса.

Отдельно следует отметить, что правила формирования бухгалтерского баланса коммерческих организаций в настоящее время находятся на стадии реформирования. На данный момент на официальном сайте Минфина России представлен проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации». Указанный проект содержит новые правила формирования бухгалтерского баланса коммерческих и некоммерческих организаций негосударственного сектора, нацеленные на совершенствование действующих регламентаций в данной области.

10.3. Отчет о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах представляет информацию о формировании финансовых результатов по различным видам деятельности организации, сгруппированных по правилам ПБУ 9/99 и 10/99, а также итоги различных фактов хозяйственной деятельности за отчетный период, способных повлиять на величину конечного финансового результата. Кроме того, рассматриваемая отчетная форма является связующим звеном между прошлым и отчетным периодами и показывает, за счет чего произошли изменения в бухгалтерском балансе отчетного периода по сравнению с прошлым.

Иначе говоря, между бухгалтерским балансом и отчетом о финансовых результатах существует тесная взаимосвязь, которая выражается через важнейший показатель бухгалтерской отчетности — финансовый результат хозяйственной деятельности организации. Прирост активов бухгалтерского баланса образуется за счет превышения доходов над расходами, разница между которыми квалифицируется как прибыль. Полученная прибыль отражается в пассиве баланса как увеличение собственного капитала, а в отчете о финансовых результатах как сальдо превышения доходов над расходами.

В свою очередь, уменьшение активов, представленных в бухгалтерском балансе, происходит в результате превышения расходов над доходами организации, которая квалифицируется как убыток. Указанная разница отражается в бухгалтерском балансе в уменьшение пассивов в виде собственного капитала, а в отчете о финансовых результатах как сальдо превышения расходов над доходами. Таким образом, отчет о финансовых результатах показывает, как изменяется собственный капитал организации под воздействием доходов и расходов, осуществленных в текущем периоде.

Основными показателями современной бухгалтерской отчетности о финансовых результатах организации являются доходы, расходы, промежуточные результаты по видам деятельности, конечный финансовый результат за отчетный период в виде прибыли (убытка), представленные последовательно.

Такая структура отчета, используемая в последние годы, предусматривает последовательное отражение доходов, расходов и разницы между ними. В свою очередь, использование последовательной структуры отчета предусматривает два способа группировки его статей. Первый способ — простой, связан с объединением всех доходов в одну группу, а расходов — в другую. Разница представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации. Второй способ — поэтапный, предусматривает группировку доходов и расходов на основе выбранного классификационного признака. В этом случае возникают промежуточные итоги, характеризующие определенный вид деятельности организации (табл. 10.6).

Таблица 10.6

Структура отчета о финансовых результатах

Простой (одношаговый) способ	Поэтапный (многошаговый) способ
(+) Доходы организации	(+) Доходы по основной деятельности
	(–) Расходы по основной деятельности
(–) Расходы организации	= Прибыль/убыток от основной деятельности
	(+) Доходы по прочим операциям
	(–) Расходы по прочим операциям
(=) Прибыль/убыток отчетного периода до налогообложения	(=) Прибыль/убыток отчетного периода до налогообложения

Рассмотренные способы группировки доходов и расходов принято называть одношаговым и многошаговым. При одношаговом способе позиции отчета о финансовых результатах делятся на две категории: до-

ходы, с одной стороны, и расходы — с другой. Получение показателя прибыли осуществляется в один шаг — посредством вычитания общей суммы расходов из общей суммы доходов.

При многошаговом способе в отчете о финансовых результатах раздельно отражаются показатели доходов и расходов, характеризующие однородные группы операций. Этим объясняется название данного способа — многошаговый, поскольку, чтобы получить показатель конечного финансового результата по организации в целом, нужно сделать несколько предварительных шагов, а именно, подсчитать промежуточные итоги по однородным группам операций.

Следующим принципиальным способом представления информации о финансовых результатах, независимо от способов группировки показателей отчета, является способ определения доходов по моменту, по которому объект считается проданным. Следовательно, признание прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг может осуществляться как исходя из момента фактического поступления денежных средств от покупателя (заказчика) на расчетные, валютные счета или в кассу, так и момента отгрузки, то есть на дату отгрузки и предъявления покупателем расчетных документов. В зависимости от этого обстоятельства кардинально меняется величина всех показателей, отражаемых в отчете.

Формирование показателей финансовых результатов в отчете может осуществляться двумя методами: сальдовым и развернутым. Сальдовый метод предполагает отражение в отчете по соответствующей строке сальдо между однородными группами доходов и расходов. При этом сами доходы и расходы в отчете не отражаются. В свою очередь, развернутый метод представления показателей предусматривает подход, когда по строкам соответствующих доходов и расходов в отчете отражается полная их сумма. Соответственно формирование отчета о финансовых результатах сальдовым методом при использовании последовательной структуры отчета резко сокращает количество отражаемых показателей. Однако использование сальдового метода формирования показателей финансовых результатов намного уменьшает его информативность. В этом случае из информационного оборота изымаются данные, связанные с условиями формирования финансовых результатов.

Рассмотрим порядок заполнения отчета о финансовых результатах более подробно (табл. 10.7).

Таблица 10.7

Порядок заполнения отчета о финансовых результатах

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
2110	Выручка	По строке отражается информация о выручке (доходах по обычным видам деятельности), полученной организацией (ПБУ 9/99, ПБУ 2/2008). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 90/1, уменьшенном на суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчетам 90/3, 90/4 (примечание 5 к отчету о финансовых результатах в Приложении № 1 к приказу Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).
2120	Себестоимость продаж	По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг (ПБУ 10/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 90/2, в корреспонденции со счетами 20, 23, 29, 41, 43, 40 и др. При этом оборот по дебету счета 90, субсчет 90/2, в корреспонденции с кредитом счета 44, а также в корреспонденции с кредитом счета 26 (при его наличии) не учитываются (ПБУ 4/99). Полученное значение показателя строки указывается в круглых скобках.
2100	Валовая прибыль (убыток)	По данной строке отражается информация о валовой прибыли организации, т. е. о прибыли от обычных видов деятельности, рассчитанной без учета коммерческих и управленческих расходов (если в соответствии с учетной политикой организации управленческие расходы признаются условно-постоянными и показываются по строке 2220 «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах (ПБУ 4/99)). Значение строки 2100 «Валовая прибыль (убыток)» определяется как разница между показателями строк 2110 «Выручка» и 2120 «Себестоимость продаж». Если в результате вычитания этих показателей организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в отчете о финансовых результатах в круглых скобках.
2210	Коммерческие расходы	По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации) (ПБУ 10/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 90/2, в корреспонденции со счетом 44. Величина коммерческих расходов указывается в круглых скобках.

Продолжение табл. 10.7

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
2220	Управленческие расходы	По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией (ПБУ 10/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 90/2, в корреспонденции со счетом 26 (если такой порядок списания управленческих расходов предусмотрен учетной политикой организации). Полученная величина управленческих расходов указывается в круглых скобках.
2200	Прибыль (убыток) от продаж	По данной строке отражается информация о прибыли (убытке) организации от обычных видов деятельности. Значение строки определяется путем вычитания из показателя строки 2100 показателей строк 2210 и 2220. Если в результате вычитания этих показателей организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в круглых скобках. Значение строки должно быть равно разнице между суммарными оборотами за отчетный период по дебету счета 90, субсчет 90/9, и кредиту счета 99 и суммарными оборотами по кредиту счета 90, субсчет 90/9, и дебету счета 99 (сальдо по счету 99, аналитический счет учета прибыли (убытка) от продаж). При этом кредитовое сальдо означает, что организацией получена прибыль по обычным видам деятельности, а дебетовое говорит о получении убытка (Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счетам 90 и к 99)). Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в круглых скобках.
2310	Доходы от участия в других организациях	По данной строке отражается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими (ПБУ 9/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 91/1 счета 91, аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций.
2320	Проценты к получению	По данной строке отражается информация о доходах организации в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами (ПБУ 9/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 91/1 счета 91, аналитический счет учета процентов к получению.
2330	Проценты к уплате	По данной строке отражается информация о прочих расходах организации в виде начисленных к уплате процентов (ПБУ 10/99, ПБУ 15/2008). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по субсчету 91/2 счета 91, аналитический счет учета процентов, подлежащих уплате организацией. Данный показатель указывается в круглых скобках.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
2340	Прочие доходы	По данной строке отражается информация о прочих доходах организации, не упомянутых выше (ПБУ 9/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 91/1 счета 91 (за исключением аналитических счетов учета процентов к получению и доходов от участия в уставных капиталах других организаций) за минусом дебетового оборота по субсчету 91/2 счета 91 в части НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей. Прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы прочих доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности. Вариант 1. Если организация суммы прочих доходов и прочих расходов отражает развернуто, то отражается <i>разница между кредитовым оборотом субсчета 91/1 и дебетовым оборотом субсчета 91/2 в части предъявленных к уплате НДС, акцизов, иных обязательных платежей (за исключением доходов и расходов, включенных в строки 2310, 2320 и 2330).</i> Вариант 2. Если организация отражает суммы прочих доходов и расходов свернуто, то строка заполняется следующим образом: <i>Кредитовый оборот субсчета 91/1 в части (несальдируемых прочих доходов — предъявленных к уплате НДС, акцизов и иных обязательных платежей) + Положительное сальдо прочих доходов и прочих расходов в части сальдируемых доходов и расходов.</i>
2350	Прочие расходы	По данной строке отражается информация о прочих расходах организации, не упомянутых выше (п. 21 ПБУ 10/99). Значение показателя строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по субсчету 91/2 счета 91 (за исключением аналитических счетов учета процентов к уплате и учета НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей, подлежащих получению от других юридических и физических лиц). Величина прочих расходов указывается в круглых скобках. Вариант 1. Если организация отражает суммы прочих доходов и расходов развернуто, то в строке указывается <i>дебетовый оборот субсчета 91/2 (за исключением процентов к уплате, НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей, подлежащих получению организацией).</i> Вариант 2. Если организация отражает суммы прочих доходов и расходов свернуто, то значение показателя строки рассчитывается следующим образом: <i>Дебетовый оборот субсчета 91/2 (в части прочих не сальдируемых расходов, за исключением процентов к уплате)</i> + <i>Отрицательное сальдо прочих доходов и расходов в части сальдируемых доходов и расходов (за исключением тех, которые, отражены на строках 2310, 2320 и 2330), НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей).</i>

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
2300	Прибыль (убыток) до налогообложения	По данной строке отражается информация о прибыли (убытке) до налогообложения (бухгалтерской прибыли (убытке) организации) (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности). Значение этой строки определяется путем сложения показателей строк 2200, 2310, 2320 и 2340 и вычитания из полученной суммы показателей строк 2330 и 2350. Если в результате организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в круглых скобках. Значение строки должно быть равно разнице суммарного дебетового и кредитового оборотов по счету 99 в корреспонденции со счетами 90, субсчет 90/9 и 91, субсчет 91/9. Кредитовый остаток по счету 99, аналитический счет учета бухгалтерской прибыли (убытка), означает, что организацией получена прибыль, а дебетовый говорит о получении убытка. Этот остаток складывается из прибылей и убытков от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов (Инструкция по применению Плана счетов). Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в отчете о финансовых результатах в круглых скобках.
2410	Налог на прибыль	Показатель строки определяется расчетным путем как сумма показателей строк 2411 и 2412.
2411	текущий налог на прибыль	По данной строке отражается информация о текущем налоге на прибыль, т. е. о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02). Показатель строки 2411 рассчитывается по следующей формуле: <i>+/- Оборот по счету 99, аналитический счет учета условного расхода (дохода) по налогу на прибыль +/- Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 99, аналитический счет учета постоянных налоговых расходов и доходов</i> <i>+/- Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09</i> <i>+/- Разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77.</i> Полученный показатель текущего налога на прибыль указывается в круглых скобках.
2412	отложенный налог на прибыль	По данной строке отражается информация о суммарном изменении отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02, за отчетный период. По данной строке не учитывается налог на прибыль по операциям, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода (ПБУ 18/02), который отражается по строке 2530.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
		Значение показателя строки может определяться следующими способами: 1) как сумма разниц между остатками по счету 09 на отчетную дату отчетного года и на 31 декабря предыдущего года и между остатками по счету 77 на 31 декабря предыдущего года и на отчетную дату отчетного года; 2) как сумма разниц между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 и между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 77 за отчетный период.
2460	Прочее	По данной строке отражается информация об иных, не упомянутых выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации. Значение показателя по строке 2460 определяется на основе данных аналитического учета по счету 99 в части перечисленных выше платежей, корректировок по налогу на прибыль и списанных отложенных налоговых активов и обязательств. Значение показателя строки рассчитывается по следующей формуле: <i>Оборот по дебету счета 99 в части штрафов, списанных отложенных налоговых активов - Оборот по кредиту счета 99 в части списанных отложенных налоговых обязательств.</i>
2400	Чистая прибыль (убыток)	По данной строке отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, полученной за отчетный период и аналогичный период предыдущего года (ПБУ 4/99). Значение показателя строки рассчитывается по следующей формуле: <i>Строка 2300</i> <i>+/-</i> <i>Строка 2410</i> <i>+/-</i> <i>Строка 2460</i>
2510	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	По данной строке отражаются результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборотных активов организации. При заполнении данной строки используются обороты за отчетный период по счету 83 в корреспонденции со счетами 01, 02, 03, 04, 08 и 05. При этом учитываются как дебетовые, так и кредитовые обороты по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами. Если сумма кредитовых оборотов превышает сумму дебетовых оборотов, то в результате переоценки внеоборотных активов и проверки на обесценение НМА и поисковых активов добавочный капитал организации увеличивался. Разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами отражается по строке 2510.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
2520	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	На настоящий момент российскими нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету не определено, какие именно результаты и от каких операций формируют показатель данной строки. Согласно Примечанию 6 к отчету о финансовых результатах (Приложение № 1 к приказу Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н) показатель строки 2520 наряду с показателями строк 2400, 2510 и 2530 участвует в формировании показателя строки 2500. Определение совокупного финансового результата периода также отсутствует в российских положениях по бухгалтерскому учету.
2530	Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	По данной строке отражается информация о налоге на прибыль по результатам от прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода (в части операций, облагаемых налогом на прибыль), отраженных по строке 2520. В промежуточной отчетности показатель строки 2530 рассчитывается по формуле: <i>Строка 2520 · Ставка налога на прибыль, установленная Налоговым кодексом РФ на отчетную дату</i>
2500	Совокупный финансовый результат периода	По данной строке указывается показатель, представляющий собой чистую прибыль (убыток) организации, скорректированную на результаты переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток), а также на налог на прибыль по операциям, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) отчетного периода. Показатель рассчитывается по формуле: <i>Строка 2400 +/- Строка 2510 +/- Строка 2520 +/- Строка 2530</i>
	Справочно	
2900	Базовая прибыль (убыток) на акцию	По данной строке справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам — владельцам обыкновенных акций. Эта строка заполняется только акционерными обществами (Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденные приказом Минфина России от 21.03.2000 г. № 29н).
2910	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	Эта строка заполняется только акционерными обществами. По ней справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, отражающая возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг ПАО в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости) (Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию).

10.4. Отчет о движении денежных средств

ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями.

Отчет о движении денежных средств представляет собой обобщение данных о денежных средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее — денежные эквиваленты). К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

В отчете о движении денежных средств отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов (далее — денежные потоки организации), а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Денежными потоками организации не являются:

- а) платежи денежных средств, связанные с инвестированием их в денежные эквиваленты;
- б) поступления денежных средств от погашения денежных эквивалентов (за исключением начисленных процентов);
- в) валютно-обменные операции (за исключением потерь или выгод от операции);
- г) обмен одних денежных эквивалентов на другие денежные эквиваленты (за исключением потерь или выгод от операции);
- д) иные аналогичные платежи организации и поступления в организацию, изменяющие состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяющие их общую сумму, в том числе получение наличных со счета в банке, перечисление денежных средств с одного счета организации на другой счет этой же организации.

Денежные потоки организации подразделяются на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Денежные потоки организации классифицируются в зависимости от характера операций, с которыми они связаны, а также от того, каким образом информация о них используется для принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности организации.

Денежные потоки от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций. Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж.

Информация о денежных потоках от текущих операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень обеспеченности организации денежными средствами, достаточными для погашения кредитов, поддержания деятельности на уровне существующих объемов производства, выплаты дивидендов и новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Информация о составе денежных потоков от текущих операций в предыдущих периодах в сочетании с другой информацией, представляемой в бухгалтерской отчетности организации, обеспечивает основу для прогнозирования будущих денежных потоков от текущих операций.

Примерами денежных потоков от текущих операций являются:

- а) поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- б) поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей;
- в) платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;
- г) оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам;
- д) платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций);
- е) уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008);
- ж) поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков);
- з) денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым с целью их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев).

Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций.

Информация о денежных потоках от инвестиционных операций показывает пользователям бухгалтерской отчетности организации уровень затрат организации, осуществленных для приобретения или создания внеоборотных активов, обеспечивающих денежные поступления в будущем.

Примерами денежных потоков от инвестиционных операций являются:

- а) платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- б) уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов в соответствии с ПБУ 15/2008;
- в) поступления от продажи внеоборотных активов;
- г) платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- д) поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- е) предоставление займов другим лицам;
- ж) возврат займов, предоставленных другим лицам;
- з) платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- и) поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе;
- к) дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях;
- л) поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе.

Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций.

Информация о денежных потоках от финансовых операций обеспечивает основу для прогнозирования требований кредиторов и акционеров (участников) в отношении будущих денежных потоков организации, а также будущих потребностей организации в привлечении долгового и долевого финансирования.

Примерами денежных потоков от финансовых операций организации являются:

- а) денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия;
- б) платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников;
- в) уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников);
- г) поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг;
- д) платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг;
- е) получение кредитов и займов от других лиц;
- ж) возврат кредитов и займов, полученных от других лиц.

Платежи и поступления от одной операции могут относиться к разным видам денежных потоков. Например, уплата процентов является денежным потоком от текущих операций, а возврат основной суммы долга является денежным потоком от финансовых операций. При погашении кредита в денежной форме обе указанные части могут выплачиваться одной суммой. В этом случае организация делит единую сумму на соответствующие части с последующей раздельной классификацией денежных потоков и раздельным отражением их в отчете о движении денежных средств.

Денежные потоки организации отражаются в отчете о движении денежных средств с подразделением на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Каждый существенный вид поступлений в организацию денежных средств и (или) денежных эквивалентов отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от платежей организации.

Денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов, и (или) когда поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам. Примерами таких денежных потоков являются:

- а) денежные потоки комиссионера или агента в связи с осуществлением ими комиссионных или агентских услуг (за исключением платы за сами услуги);
- б) косвенные налоги в составе поступлений от покупателей и заказчиков, платежей поставщикам и подрядчикам и платежей в бюджетную систему Российской Федерации или возмещение из нее;
- в) поступления от контрагента в счет возмещения коммунальных платежей и осуществление этих платежей в арендных и иных аналогичных отношениях;

- г) оплата транспортировки грузов с получением эквивалентной компенсации от контрагента.

Денежные потоки отражаются в отчете о движении денежных средств свернуто в случаях, когда они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата. Примерами таких денежных потоков являются:

- а) взаимно обусловленные платежи и поступления по расчетам с использованием банковских карт;
- б) покупка и перепродажа финансовых вложений;
- в) осуществление краткосрочных (как правило, до трех месяцев) финансовых вложений за счет заемных средств.

Показатели отчета о движении денежных средств организации отражаются в валюте Российской Федерации — рублях.

Величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации на дату осуществления или поступления платежа. При несущественном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, 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.

В случае если незамедлительно после поступления в иностранной валюте организация в рамках своей обычной деятельности меняет полученную сумму иностранной валюты на рубли, то денежный поток отражается в отчете о движении денежных средств в сумме фактически полученных рублей без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли. В случае если незадолго до платежа в иностранной валюте организация в рамках своей обычной деятельности меняет рубли на необходимую сумму иностранной валюты, то денежный поток отражается в отчете о движении денежных средств в сумме фактически уплаченных рублей без промежуточного пересчета иностранной валюты в рубли.

Остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода отражаются в отчете о движении денежных средств в рублях в сумме, которая определяется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).

Разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в отчете о движении денежных средств отдельно от текущих, инвестиционных

и финансовых денежных потоков организации как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Существенные денежные потоки организации между ней и хозяйственными обществами или товариществами, являющимися по отношению к организации дочерними, зависимыми или основными, отражаются отдельно от аналогичных денежных потоков между организацией и другими лицами.

В случае если к какому-либо показателю отчета о движении денежных средств организация представляет в своей бухгалтерской отчетности дополнительные пояснения, то соответствующая статья отчета о движении денежных средств должна содержать ссылку на эти пояснения.

Организация раскрывает состав денежных средств и денежных эквивалентов и представляет увязку сумм, представленных в отчете о движении денежных средств, с соответствующими статьями бухгалтерского баланса.

Организация раскрывает с учетом существенности следующую информацию:

- а) имеющиеся существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам) с указанием причин данных ограничений;
- б) сумму денежных потоков, связанных с поддержанием деятельности организации на уровне существующих объемов производства, отдельно от денежных потоков, связанных с расширением масштабов этой деятельности;
- в) денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту, определенному в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010);
- г) средства в аккредитивах, открытых в пользу организации, вместе с информацией о факте исполнения организацией по состоянию на отчетную дату обязательств по договору с использованием аккредитива. В случае если обязательства по договору с использованием аккредитива организацией исполнены, но средства аккредитива не зачислены на ее расчетный или иной счет, то раскрываются причины и суммы незачисленных средств.

Рассмотрим порядок заполнения отчета о движении денежных средств (табл. 10.8).

Таблица 10.8

Порядок составления отчета о движении денежных средств

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
	Денежные потоки от текущих операций	В данном разделе показываются денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычных видов деятельности организации. Денежные потоки от текущих операций, как правило, связаны с формированием прибыли (убытка) организации от продаж (ПБУ 23/2011).
4110	Поступления — всего	По данной строке отражается величина денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших в связи с текущей деятельностью организации. Показатель данной строки определяется суммированием показателей строк 4111–4119.
	в том числе:	
4111	от продажи продукции, товаров, работ и услуг	По данной строке отражается величина денежных средств, полученных по текущим операциям от покупателей и заказчиков за продукцию, товары, работы, услуги. По данной строке может отражаться также поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) (ПБУ 23/2011). При заполнении строки используются данные о дебетовом обороте в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями (заказчиками) продукции, товаров, работ, услуг по счетам: 50; 51; 52; 55; 57; 58 (аналитический счет учета денежных эквивалентов); 76 (аналитический счет учета денежных эквивалентов, не являющихся финансовыми вложениями).
4112	арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей	По данной строке отражается величина денежного потока от текущей деятельности, связанной с предоставлением за плату имущества в пользование и (или) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, оказанием посреднических услуг и пр. При этом не имеет значения, являются перечисленные виды деятельности обычными видами деятельности организации или они связаны с получением прочего дохода (ПБУ 23/2011). При заполнении строки используются данные о дебетовом обороте в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями (заказчиками) продукции, товаров, работ, услуг по счетам: 50; 51; 52; 55; 57; 58 (аналитический счет учета денежных эквивалентов); 76 (аналитический счет учета денежных эквивалентов, не являющихся финансовыми вложениями). При заполнении строки 4112 следует: а) уменьшить дебетовые обороты по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с комитентами (кроме полученных сумм комиссионных вознаграждений) на кредитовые обороты по этим счетам в связи с расчетами с продавцами имущества, приобретаемого для комитентов;

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
		б) уменьшить дебетовые обороты по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями комиссионных товаров (кроме удержанных организацией-комиссионером сумм комиссионного вознаграждения) на кредитовые обороты по этим счетам в связи с расчетами с комитентами; в) уменьшить дебетовые обороты по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с арендаторами (в части поступлений в возмещение стоимости потребленных арендатором коммунальных услуг) на кредитовые обороты по этим счетам в связи с расчетами с организациями, оказывающими коммунальные услуги (в части перечисления стоимости коммунальных услуг, возмещенной арендатором); г) дебетовые обороты по указанным выше счетам в части сумм полученного вознаграждения по посредническим и лицензионным договорам, а также по договорам аренды уменьшить на сумму НДС, содержащегося в них; д) сложить результаты от выполнения действий «а», «б», «в» и «г».
4113	от перепродажи финансовых вложений	По данной строке отражаются поступления от продажи организацией финансовых вложений, приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе (ПБУ 23/2011). Если покупка и перепродажа финансовых вложений имели место в одном отчетном периоде, то денежные потоки от этих операций отражаются в Отчете о движении денежных средств свернуто (ПБУ 23/2011). Результат от приобретения и перепродажи финансовых вложений отражается по строке 4113, если денежный поток, полученный от перепродажи, превышает платеж в связи с приобретением финансового вложения. В противном случае результат от таких операций может отражаться по строке 4129. Критерии отнесения операций с финансовыми вложениями к текущей деятельности (максимальный срок обращения таких финансовых вложений) устанавливаются в учетной политике организации. Также в учетной политике определяются подходы для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений организации (ПБУ 23/2011). Показатель строки отражается разницей между дебетовым оборотом за отчетный период по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в части платежей, полученных за проданные финансовые вложения и кредитовым оборотом за отчетный период по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в части оплаты приобретенных финансовых вложений, проданных в отчетном периоде.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4119	прочие поступления	По данной строке организация может отразить иные поступления, не указанные в строках 4111–4113, относящиеся к текущей деятельности и не являющиеся существенными.
4120	Платежи — всего	По данной строке отражается величина платежей организации в связи с осуществлением ее текущей деятельности. Показатель данной строки определяется путем суммирования показателей строк 4121–4129 и указывается в круглых скобках.
	в том числе:	
4121	поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	По данной строке отражается величина денежных потоков, направленных на обеспечение ресурсами текущей деятельности (за исключением трудовых). Показатель строки рассчитывается по следующей формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с оплатой поставщикам (подрядчикам, исполнителям) товаров, сырья и материалов (работ, услуг), используемых в текущей деятельности</i> - <i>Суммы платежей, произведенных в интересах третьих лиц и возмещенных (компенсированных) ими в этом отчетном периоде</i> - <i>НДС, содержащийся в платежах поставщикам (подрядчикам, исполнителям) товаров, сырья и материалов (работ, услуг), используемых в текущей деятельности (кроме платежей в пользу третьих лиц)</i>
4122	в связи с оплатой труда работников	По данной строке отражается величина денежных средств, перечисленных в качестве оплаты труда работникам организации, занятым в текущей деятельности, или в их пользу третьим лицам. Показатель строки рассчитывается по следующей формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 70 (аналитический счет учета расчетов по оплате труда с работниками, занятыми в текущей деятельности)</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 51, 55 в корреспонденции со счетами 68 и 69 (аналитические счета учета расчетов по НДФЛ и страховым взносам с оплаты труда работников, занятых в текущей деятельности)</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 55 в корреспонденции со счетами учета расчетов (в части сумм, удержанных из заработной платы работников, занятых в текущей деятельности)</i>

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4123	процентов по долговым обязательствам	По данной строке отражается величина денежных средств, направленных на выплату процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов в соответствии с п. 9 ПБУ 15/2008 (ПБУ 23/2011). Показатель по этой строке указывается в круглых скобках и рассчитывается по следующей формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами учета расчетов по процентам по долговым обязательствам</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 (аналитический счет учета денежных эквивалентов), 76 (аналитический счет учета денежных эквивалентов, не являющихся финансовыми вложениями) в связи с передачей в оплату процентов по долговым обязательствам</i>
4124	налога на прибыль организаций	По данной строке отражается величина денежных средств, направленных на уплату налога на прибыль организаций (в том числе авансовых платежей по налогу). Если в отчетном году организация уплачивала налог на прибыль (авансовые платежи по налогу на прибыль по итогам отчетных периодов) в связи с инвестиционной или финансовой деятельностью, то такие суммы показатель строки 4124 не формируют, а показываются в разделе «Денежные потоки от инвестиционных операций» или «Денежные потоки от финансовых операций» соответственно (ПБУ 23/2011). Показатель по этой строке указывается в круглых скобках и отражается кредитовый оборот за отчетный год по счетам 51, 55 в корреспонденции со счетом 68 (аналитический счет учета расчетов по налогу на прибыль).
4129	прочие платежи	По данной строке организация может показать иные платежи, не являющиеся существенными и относящиеся к текущей деятельности.
4100	Сальдо денежных потоков от текущих операций	Отражается величина результирующего денежного потока от текущих операций. Эта величина определяется расчетным путем как разность показателей строк 4110 и 4120. Если в результате вычитания получится отрицательная величина, то она указывается в круглых скобках.
	Денежные потоки от инвестиционных операций	К денежным потокам от инвестиционных операций относят поступления и платежи, связанные с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации (ПБУ 23/2011). Кроме того, к таким денежным потокам относят поступления сумм доходов по финансовым вложениям (кроме приобретенных с целью перепродажи в краткосрочной перспективе, а также являющихся денежными эквивалентами) (ПБУ 23/2011).

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4210	Поступления — всего	Отражается величина денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших от инвестиционных операций. Показатель данной строки определяется суммированием показателей строк 4211–4219.
	в том числе:	
4211	от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	По данной строке отражается величина поступлений от продажи основных средств, НМА, результатов НИОКР, капитальных вложений во внеоборотные активы (в том числе в виде незавершенного строительства) и т. п. Указанные поступления уменьшаются на сумму НДС, величина которого показывается свернуто. Показатель рассчитывается по следующей формуле: <i>Дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)</i> – <i>НДС, содержащийся в поступлениях от покупателей внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)</i>
4212	от продажи акций других организаций (долей участия)	По данной строке отражаются поступления денежных средств и денежных эквивалентов (ПБУ 23/2011): от продажи акций акционерных обществ; от продажи долей в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью. Отражается дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями акций (долей участия).
4213	от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	Показатель данной строки формируют следующие поступления денежных средств и денежных эквивалентов (ПБУ 23/2011): возвращенные процентные займы, предоставленные ранее организацией; оплата проданных организацией долговых ценных бумаг (векселей, облигаций); плата за уступленные организацией права требования к другим лицам, ранее приобретенные ею на основании уступки права требования. Отражается дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами учета расчетов с покупателями долговых ценных бумаг, цессионариями, а также со счетом 58, субсчет 58/3.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4214	дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	По данной строке отражается величина денежных потоков, полученных в качестве: дивидендов и аналогичных сумм распределяемого дохода от участия в других организациях; процентов, фактически полученных организацией в отчетном году от долговых финансовых вложений (облигаций, векселей, выданных займов и т. д.) (ПБУ 23/2011). Отражается дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, 57, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетом 76, субсчет 76/3, а также субсчета учета причитающихся к получению процентов.
4219	прочие поступления	По данной строке показывается величина поступлений, не отраженных в строках 4211–4214, информация о которых не является существенной для отражения обособленно самостоятельно введенных организацией в Отчет о движении денежных средств.
4220	Платежи — всего	По данной строке отражается величина платежей организации, связанных с инвестиционными операциями. Показатель данной строки определяется путем суммирования показателей строк 4221–4229.
	в том числе:	
4221	в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	По данной строке указывается сумма платежей поставщикам (подрядчикам) и работникам организации, связанных с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов (исключая финансовые вложения), в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (ПБУ 23/2011). Указанные платежи уменьшаются на сумму НДС, величина которого показывается в Отчете о движении денежных средств свернуто. Показатель по этой строке указывается в круглых скобках и рассчитывается по следующей формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52 <*, 55 в корреспонденции со счетами учета расчетов, возникших в связи с приобретением, созданием внеоборотных активов</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с передачей денежных эквивалентов в оплату внеоборотных активов, материалов, работ, услуг, приобретаемых с целью создания внеоборотных активов</i> - <i>НДС, содержащийся в платежах поставщикам (подрядчикам, исполнителям) внеоборотных активов, материалов, работ, услуг, приобретаемых с целью создания внеоборотных активов</i>

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4222	в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	Показатель строки представляет собой сумму платежей в связи с приобретением акций акционерных обществ, долей в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью и др. Показатель указывается в круглых скобках и рассчитывается по следующей формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами учета расчетов с продавцами акций (долей) или со счетом 58, субсчет 58/1</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с передачей в оплату акций (долей)</i>
4223	в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	По данной строке указывается сумма платежей, направленных на приобретение долговых ценных бумаг, прав требования денежных средств к другим лицам и предоставление процентных займов другим лицам. Показатель указывается в круглых скобках и рассчитывается по формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами учета расчетов за долговые ценные бумаги, права требования денежных средств к другим лицам или со счетом 58, субсчет 58/2, субсчет 58/3</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с передачей в оплату долговых ценных бумаг, прав требования денежных средств к другим лицам</i>
4224	процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционного актива	По данной строке отражается сумма процентов по долговым обязательствам, уплаченных в отчетном году и подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива в соответствии с ПБУ 15/2008 (ПБУ 23/2011). Показатель указывается в круглых скобках и рассчитывается по формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 66 и 67 в части уплаченных процентов, подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с передачей в оплату процентов, подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов</i>
4229	прочие платежи	По данной строке организация может отразить информацию об иных платежах, относящихся к инвестиционной деятельности, при условии, что информация о них не является существенной.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4200	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	По данной строке отражается величина результирующего денежного потока от инвестиционных операций. Эта величина определяется расчетным путем как разность показателей строк 4210 и 4220. Если в результате вычитания получится отрицательная величина (отток денежных средств), то она указывается в круглых скобках.
	Денежные потоки от финансовых операций	К денежным потокам от финансовых операций относят поступления и платежи, связанные с привлечением организацией финансирования на долговой или долевого основе, приводящие к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации (ПБУ 23/2011).
4310	Поступления — всего	По данной строке отражается величина денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших от финансовых операций. Показатель данной строки определяется суммированием показателей строк 4311–4319.
	в том числе:	
4311	получение кредитов и займов	По данной строке отражается сумма полученных в отчетном периоде кредитов и займов, в том числе беспроцентных (ПБУ 23/2011). Отражается дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетами 66 и 67 (кроме аналитических счетов учета долговых обязательств, оформленных ценными бумагами).
4312	денежных вкладов собственников (участников)	Отражаются вклады участников в имущество общества с ограниченной ответственностью, совершенные деньгами или денежными эквивалентами (Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»).
		Указывается дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетом 75, субсчет учета расчетов с учредителями по вкладам (кроме вкладов в уставный капитал).

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4313	от выпуска акций, увеличения долей участия	Отражаются следующие виды поступлений: средства, полученные в качестве оплаты акций, размещенных при учреждении акционерного общества; средства, полученные от учредителей общества с ограниченной ответственностью, в оплату их долей в уставном капитале общества; средства, привлеченные в результате размещения дополнительных акций; дополнительные денежные вклады участников общества и третьих лиц, принимаемых в общество, увеличивающие номинальную стоимость долей и уставный капитал общества с ограниченной ответственностью, а также поступления от продажи собственных акций (долей) организации, ранее выкупленных ею. Отражается дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52, 55, а также 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75/1.
4314	от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.	При заполнении строки используются данные о дебетовом обороте по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 66 и 67 (аналитические счета учета долговых обязательств, оформленных ценными бумагами).
4319	прочие поступления	По данной строке организация может отразить информацию об иных, не упомянутых выше, поступлениях от финансовой деятельности при условии, что эта информация не является существенной для обособленного отражения по самостоятельно введенным строкам, которым могут быть присвоены коды от 4315 до 4318.
4320	Платежи — всего	По данной строке отражается величина платежей, произведенных в рамках финансовых операций. Показатель данной строки определяется как сумма показателей строк 4321–4329.
	в том числе:	
4321	собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	По этой строке отражаются денежные потоки: в связи с оплатой организацией — акционерным обществом собственных акций, выкупленных у акционеров; в связи с выплатой организацией — обществом с ограниченной ответственностью действительной стоимости доли (части доли) участнику (его кредиторам, наследникам или правопреемнику). Полученный показатель указывается в круглых скобках и рассчитывается по следующей формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 75, субсчет учета расчетов в связи с выкупом акций (долей участия), или со счетом 81</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с выкупом денежных эквивалентов, переданных в оплату выкупленных акций (долей участия)</i>

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4322	на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	Помимо выплаченных собственникам (участникам) сумм распределенной прибыли, отражаются также суммы НДФЛ и налога на прибыль, которые организация удержала из прибыли в качестве налогового агента и перечислила в бюджет Показатель указывается в круглых скобках и рассчитывается по формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75/2, и со счетом 70 в части расчетов с акционерами (участниками) — работниками организации по суммам распределенной прибыли</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 51, 55 в корреспонденции со счетом 68 (аналитический счет учета расчетов по НДФЛ и налогу на прибыль)</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с выбытием денежных эквивалентов, переданных в качестве дивидендов и иных сумм распределенной прибыли</i>
4323	в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	По данной строке отражается величина денежных средств, направленных организацией на погашение заемных обязательств, в том числе на погашение (выкуп) векселей, погашение облигаций (ПБУ 23/2011). Показатель указывается в круглых скобках и рассчитывается по формуле: <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 50, 51, 52, 55 в корреспонденции со счетами 66 и 67 в части расчетов с кредиторами по основной сумме долга</i> + <i>Кредитовый оборот за отчетный год по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) в связи с выбытием денежных эквивалентов, переданных в погашение заемных обязательств</i>
4329	прочие платежи	По данной строке организация может отразить информацию об иных, не упомянутых выше, платежах, связанных с финансовыми операциями, при условии, что эта информация не является существенной для обособленного отражения по самостоятельно введенным строкам.
4300	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	По данной строке отражается величина результирующего денежного потока от финансовых операций. Эта величина определяется расчетным путем как разность показателей строк 4310 и 4320. Если в результате вычитания получится отрицательная величина (отток денежных средств и денежных эквивалентов), то она указывается в круглых скобках.

Код показателя	Наименование показателя	Порядок заполнения
4400	Сальдо денежных потоков за отчетный период	По данной строке отражается общая величина прироста (уменьшения) денежных средств и денежных эквивалентов, которая определяется путем суммирования сальдо денежных потоков от текущих операций, сальдо денежных потоков от инвестиционных операций и сальдо денежных потоков от финансовых операций. Если в результате вычислений получится отрицательная величина, то она указывается в круглых скобках.
4450	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	По этой строке приводятся данные об остатке денежных средств и денежных эквивалентов, имеющихся у организации на начало отчетного года. Показатель рассчитывается по следующей формуле: <i>Дебетовое сальдо по счетам 50, 51, 52, 55, 57 на начало отчетного года</i> + <i>Дебетовое сальдо по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) на начало отчетного года</i>
4500	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	По этой строке приводятся данные об остатке денежных средств и денежных эквивалентов, имеющихся у организации на конец отчетного года. Показатель рассчитывается по следующей формуле: <i>Дебетовое сальдо по счетам 50, 51, 52, 55, 57 на конец отчетного года</i> + <i>Дебетовое сальдо по счетам 58 и 76 (аналитические счета учета денежных эквивалентов) на конец отчетного года</i>
4490	Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	Отражается разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты (ПБУ 23/2011). Значение этой строки представляет собой сальдо курсовых разниц по счетам учета валютных денежных средств и денежных эквивалентов. Отрицательные курсовые разницы в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 91, субсчет 91/2, а положительные — по кредиту счета 91, субсчет 91/1. Если отрицательные курсовые разницы превышают положительные, то полученное отрицательное сальдо курсовых разниц указывается по строке 4490 в круглых скобках.

10.5. Отчет об изменениях капитала

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. Он определяется как разница между активами и обязательствами.

Основной целью представления в бухгалтерской отчетности показателей капитала организации является обеспечение всех пользователей информацией о его составе и динамике, которая выражает эффективность управления организацией, а также экономических правах пользователей отчетности, связанных с деятельностью этой организации.

Формирование информации в отчете об изменениях капитала осуществляется на основе классификационного признака по источникам образования капитала. В соответствии с ним в составе собственного капитала организации учитываются:

- уставный (складочный) капитал;
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Методика составления раздела 1 «Движение капитала» отчета об изменениях капитала представлена в табл. 10.9.

Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» Отчета об изменениях капитала предназначен для определения показателей строк 3100 «Величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему», 3200 «Величина капитала на 31 декабря предыдущего года», а также тех строк раздела 1 «Движение капитала», в которых отражается изменение статей капитала за предыдущий год. Указанные показатели определяются путем корректировок соответствующих данных отчета об изменениях капитала за предыдущий год. Поэтому раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» целесообразно заполнять перед заполнением раздела 1 «Движение капитала».

Форма раздела 1 не содержит строки для отражения изменений в учетной политике организации, что соответствует требованию ретроспективного отражения в отчетности последствий изменения учетной политики (п. 15 ПБУ 1/2008). Для выполнения данного требования в форму отчета об изменениях капитала включен раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок». Как следует из названия раздела, помимо корректировок, вызванных изменением учетной политики организации, в нем отражаются также корректировки сравнительных показателей, связанные с исправлением

Таблица 10.9

Раздел 1 «Движение капитала» отчета об изменениях капитала

Наименование показателя	Код показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. <*>	3100	По соответствующим графам переносятся данные, отраженные по строке 3200 за предыдущий отчетный год				
За 20__ г. <***>						
в том числе:						
чистая прибыль	3211	В случае изменения учетной политики организации и (или) исправления ею в отчетном году существенных ошибок прошлых лет возможны корректировки величины капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, и на 31 декабря предыдущего года. Указанные корректировки раскрываются в разделе 2 отчета об изменениях капитала (Письмо Минфина России от 27.01.2012 г. № 07-02-18/01). Если федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта предусмотрено утверждение бухгалтерской (финансовой) отчетности, то после утверждения вносить в нее исправления нельзя (ч. 9 ст. 13 Закона № 402-ФЗ). Существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (подп. 1 п. 9 ПБУ 22/2010). Одновременно пересчитываются показатели за предыдущие отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный период (подп. 2 п. 9 ПБУ 22/2010). Если организация в 2020 г. исправляла существенные ошибки, допущенные в 2018 г. и ранее, надо корректировать показатели строк 3100 и 3200. Если же записями 2020 г. исправлялись существенные ошибки 2019 г., то корректировке подлежат показатели строки 3200, а также соответствующих строк с 3210 «увеличение капитала — всего» по 3240 «изменение резервного капитала». В случае отсутствия упомянутых корректировок строки с 3210 по 3240 включительно заполняются путем переноса соответствующих данных из отчета об изменениях капитала за 2019 г.				
переоценка имущества	3212					
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3213					
дополнительный выпуск акций	3214					
увеличение номинальной стоимости акций	3215					
реорганизация юридического лица	3216					
Уменьшение капитала — всего:	3220					
убыток	3221					
переоценка имущества	3222					
расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3223					

уменьшение номиналь- ной стоимости акций	3224					
уменьшение количества акций	3225					
реорганизация юридиче- ского лица	3226					
дивиденды	3227					
Изменение добавочного капитала	3230					
Изменение резервного капитала	3240					
Величина капитала на 31 декабря 20__<...>	3200	Переносятся данные из строки 3300 за предыдущий отчетный год				
За 20__г. <...>						
Увеличение капитала — всего:	3310	По группе статей приводится информация об операциях, которые в отчетном году привели к увеличению собственного ка- питала организации. Каждый из показателей строки 3310 представляет собой сумму показателей строк, относящихся к дан- ной группе, по соответствующей графе.				
		Сумма строк 3314, 3315, 3316	Сумма строк 3314, 3315, 3316	Сумма строк 3312, 3313, 3314, 3315, 3316	Строка 3316	Сумма строк 3311, 3312, 3313, 3316
в том числе:		Приводится информация о чистой прибыли отчетного года, увеличивающей показатель нераспределенной прибыли (не- покрытого убытка) организации. Показатель этой строки равен показателю строки 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах.				
чистая прибыль	3311	X	X	X	X	Указывается кредитовый оборот за отчетный год по счету 84 в корреспонден- ции со счетом 99.

Продолжение табл. 10.9

Наименование показателя	Код показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
переоценка имущества	3312	Приводится информация об увеличении собственного капитала организации в результате проведенной на конец отчетного года переоценки объектов ОС, НМА, поисковых активов (ПБУ 4/99, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007, ПБУ 24/2011). Используется информация об оборотах за отчетный период по счету 83 в корреспонденции со счетами 01, 02, 03, 04, 05 и 08. При этом учитываются как кредитовые, так и дебетовые обороты по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами. Если же сумма дебетовых оборотов окажется больше, чем сумма кредитовых оборотов, то результатом переоценки внеоборотных активов является уменьшение добавочного капитала. Данные об уменьшении капитала в результате переоценки приводятся по строке 3322. Если сумма кредитовых оборотов превышает сумму дебетовых оборотов, то в результате проведенной переоценки внеоборотных активов добавочный капитал организации увеличился. Положительная разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами отражается по строке 3312 по ниже указанной формуле:				
		X	X	Сальдо по счету 83 (в части результатов переоценки внеоборотных активов) на 31.12.2020 г - Сальдо по счету 83 (в части результатов переоценки внеоборотных активов) на 31.12.2019 г.	X	X
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3313	Приводится информация об увеличении капитала организации в связи с признанием доходов, не включаемых в финансовый результат отчетного периода, а относимых непосредственно на увеличение добавочного капитала организации или увеличение ее нераспределенной прибыли (уменьшение непокрытого убытка).				
		X	X	Определяется как кредитовый оборот по счету 83 в корреспонденции с субсчетом 91–2, счетами 50, 52, 60, 62, 75 и др.	X	Кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 75

дополнительный выпуск акций	3314	Приводится информация об увеличении капитала за счет дополнительного выпуска акций (за счет дополнительных вкладов участников общества с ограниченной ответственностью или третьих лиц, принимаемых в общество, повлекших изменение размера долей участников общества).				
		Кредитовый оборот по счету 80 в корреспонденции с субсчетом 75/1	Кредитовый оборот счета 81 в корреспонденции со счетом 75, субсчет 75/1, и счетом 91, субсчет 91/2 (в случае продажи акций (долей) по цене ниже цены выкупа).	Кредитовый оборот по счету 83 в корреспонденции со счетом 19, а также обороты по счету 83 в корреспонденции с субсчетом 75/1 счета 75 в части эмиссионного дохода и курсовых разниц, возникших при размещении дополнительных акций (долей).	X	X
увеличение номинальной стоимости акций	3315	Приводится информация об увеличении капитала организации за счет увеличения номинальной стоимости акций (за счет увеличения номинальной стоимости долей в обществе с ограниченной ответственностью).				
		Кредитовый оборот по счету 80 в корреспонденции с субсчетом 75/1	X	Кредитовый оборот по счету 83 в корреспонденции со счетом 19, а также обороты по счету 83 в корреспонденции с субсчетом 75/1 счета 75 в части эмиссионного дохода и курсовых разниц, возникших по расчетам с участниками ООО при внесении ими дополнительных вкладов.	X	X

Наименование показателя	Код показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
реорганизация юридического лица	3316	Приводится информация об увеличении собственного капитала или отдельных его составляющих при реорганизации юридического лица в формах выделения из него или присоединения к нему другого юридического лица (пп. 2, 4 ст. 58 ГК РФ, п. 48 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина России от 20.05.2003 г. № 44н). При реорганизации в остальных формах возникает новое юридическое лицо (новые юридические лица), а прежнее юридическое лицо (прежние юридические лица) прекращает существование (п. 4 ст. 57, пп. 1, 3, 5 ст. 58 ГК РФ).				
Уменьшение капитала — всего:	3320	По группе статей приводится информация об операциях, которые в отчетном году привели к уменьшению величины собственного капитала организации. Каждый из показателей строки 3320 представляет собой сумму показателей строк, относящихся к данной группе, по соответствующей графе.				
		Сумма строк 3324, 3325, 3326	Сумма строк 3324, 3325, 3326	Сумма строк 3322, 3324, 3325, 3326	Строка 3326	Сумма строк 3321, 3322, 3323, 3324, 3325, 3326, 3327
в том числе:						
убыток	3321	Приводится информация о чистом убытке отчетного года. Показатель этой строки равен показателю строки 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах. Данный показатель, как и итоговый показатель строки 3321, приводится в круглых скобках, так как является величиной, на которую уменьшается капитал организации.				
		X	X	X	X	Указывается дебетовый оборот за отчетный год по счету 84 в корреспонденции со счетом 99 (аналитический счет учета чистой прибыли (убытка)).
переоценка имущества	3322	Приводится информация об уменьшении собственного капитала организации в результате проведенной на конец отчетного года переоценки объектов ОС, НМА, поисковых активов (ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007, ПБУ 24/2011). В случае если организацией принято решение о развернутом отражении в отчете об изменениях капитала результатов переоценки имущества, при заполнении строки 3322 учитываются только суммы уценки объектов ОС, НМА, поисковых активов (1). Если же сумма кредитовых оборотов окажется больше, чем сумма дебетовых оборотов, то результатом переоценки внеоборотных активов является увеличение добавочного капитала. Это увеличение добавочного капитала указывается по строке 3312 группы статей «Увеличение капитала». При этом в строке 3322 ставится прочерк.				
		X	X	(1) Обороты по дебету счета 83 в корреспонденции со счетами 01, 03, 04, 08 - Обороты по кредиту счета 83 в корреспонденции со счетами 02, 05	X	X

расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала	3323	Приводится информация об уменьшении капитала организации в связи с признанием расходов, не включаемых в финансовый результат отчетного периода, а относимых непосредственно на уменьшение добавочного капитала организации или уменьшение ее нераспределенной прибыли (увеличение непокрытого убытка).				
		X	X	Организации, ведущие деятельность за пределами РФ, показыва- ют отрицательную раз- ницу между кредитовы- ми и дебетовыми обо- ротах по счету 83 в ча- сти разниц от пересче- та в рубль выраженной в иностранной валю- те стоимости активов и обязательств органи- зации, используемых для ведения деятельно- сти за пределами РФ.	X	
уменьшение номиналь- ной стоимости акций	3324	Приводится информация об уменьшении капитала организации за счет уменьшения номинала акций (долей). Обществам с ограниченной ответственностью целесообразно назвать эту строку «уменьшение номинальной стоимости долей».				
		Дебетовый обо- рот по счету 80 в корреспонден- ции со счета- ми 75, 83 в свя- зи с уменьшени- ем уставного ка- питала путем уменьшения	X	(1) Дебетовый оборот по счету 83 в корре- спонденции со счетом 75 на сумму превыше- ния выплат акционерам над величиной умень- шения уставного капи- тала путем уменьшения номинальной стоимо- сти акций или (2) Кредитовый обо- рот по счету 83 в кор- респонденции со сче- том 80 на разницу меж- ду величиной уменьше- ния уставного капитала и суммой выплат акци- онерам, отнесенную на увеличение добавочно- го капитала	X	Кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со сче- том 80 на разницу между ве- личиной уменьшения устав- ного капитала и суммой вы- плат акционерам, отнесенную на увеличение нераспреде- ленной прибыли (погашение непокрытого убытка)

Продолжение табл. 10.9

Наименование показателя	Код показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
уменьшение количества акций	3325	Приводится информация об уменьшении капитала организации за счет уменьшения количества акций (погашения долей). Обществам с ограниченной ответственностью целесообразно назвать эту строку «погашение долей».				
		Дебетовый оборот по счету 80 в корреспонденции со счетом 81	Дебетовый оборот по счету 81 в корреспонденции со счетом 75 (50, 51, 55) - Кредитовый оборот по счету 81 в корреспонденции со счетом 80 + Дебетовый оборот по счету 81 в корреспонденции со счетом 91, субсчет 91/1 - Кредитовый оборот по счету 81 в корреспонденции со счетом 91, субсчет 91/2	X	X	X
реорганизация юридического лица	3326	При составлении годовой бухгалтерской отчетности по данной строке отчета приводится информация об уменьшении собственного капитала при реорганизации юридического лица в формах выделения из него или присоединения к нему другого юридического лица (пп. 2, 4 ст. 58 ГК РФ, п. 48 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденных приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н). При остальных формах реорганизации возникает новое юридическое лицо (новые юридические лица), а прежнее юридическое лицо (прежние юридические лица) прекращает существование (п. 4 ст. 57, пп. 1, 3, 5 ст. 58 ГК РФ). Реорганизация организации в форме присоединения или выделения способна оказать влияние на все составляющие собственного капитала организации. И если это влияние приводит к уменьшению капитала организации, то суммы изменения статей капитала должны найти отражение по строке 3326 № реорганизация юридического лица» группы статей «Уменьшение капитала».				

дивиденды	3327	Приводится информация о суммах прибыли, распределенных в отчетном году в пользу учредителей (участников, акционеров, собственников имущества) организации.				
		X	X	X	Дебетовый оборот по счету 82 в корреспонденции с субсчетом 75/2 и счетом 70 (аналитический счет учета расчетов по выплате дивидендов работникам)	Дебетовый оборот по счету 84 в корреспонденции с субсчетом 75/2 и счетом 70 (аналитический счет учета расчетов по выплате дивидендов работникам)
Изменение добавочного капитала	3330	Данная строка не входит ни в группу статей «Увеличение капитала», ни в группу статей «Уменьшение капитала». По ней отражается изменение добавочного капитала организации, которое сопровождается соответствующим (но противоположным по знаку) изменением других составляющих капитала и не приводит к изменению величины капитала в целом.				
		X	X	Дебетовый оборот по счету 83 (аналитический счет учета сумм дооценки) в корреспонденции со счетом 84 + Дебетовый оборот по счету 83 (кроме аналитического счета учета сумм дооценки) в корреспонденции со счетом 84 + Дебетовый оборот по счету 83 в корреспонденции со счетом 82	Кредитовый оборот по счету 82 в корреспонденции со счетом 83	Кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 83 (аналитический счет учета сумм дооценки) + Кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 83 (кроме аналитического счета учета сумм дооценки)

Окончание табл. 10.9

Наименование показателя	Код показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Изменение резервного капитала	3340	Указанная строка не входит ни в группу статей «Увеличение капитала», ни в группу статей «Уменьшение капитала». Следовательно, по данной строке отражается изменение резервного капитала организации за счет других составляющих капитала, т. е. не приводящее к изменению величины капитала в целом.				
		X	Кредитовый оборот по счету 81 в корреспонденции со счетом 82 (или со счетом 75) на стоимость приобретения распределенных между работниками собственными акциями организации, выкупленных за счет средств фонда акционирования работников	X	Кредитовый оборот по счету 82 в корреспонденции со счетом 84 - Дебетовый оборот по счету 82 в корреспонденции со счетами 84 и 81 (или 75)	Кредитовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 82 - Дебетовый оборот по счету 84 в корреспонденции со счетом 82
Величина капитала на 31 декабря 20__г. <...>	3300	Отражается информация о величине собственного капитала организации по состоянию на 31 декабря отчетного года. Графы данной строки отражают сальдо счетов 80, 81, 82, 83 и 84 по состоянию на 31 декабря отчетного года. Их значения должны совпадать с расчетными показателями, полученными на основе данных разделе 1 отчета об изменениях капитала.				
		Кредитовое сальдо счета 80	Дебетовое сальдо счета 81	Кредитовое сальдо счета 83	Кредитовое сальдо счета 82	Сальдо счета 84

<*> Указывается год, предшествующий предыдущему.

<*> Указывается предыдущий год.

<***> Указывается отчетный год.

существенных ошибок прошлых лет, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности прошлого года (подп. 2 п. 9 ПБУ 22/2010).

В табл. 10.10 представлен порядок заполнения раздела 2 отчета об изменениях капитала.

В разделе 3 «Чистые активы» отчета об изменениях капитала по строке 3600 «Чистые активы» приводится информация об их величине на 31 декабря отчетного, предыдущего и предшествующего предыдущему годам.

Все коммерческие организации, за исключением кредитных организаций и акционерных инвестиционных фондов, производят расчет стоимости чистых активов в соответствии с Порядком определения стоимости чистых активов, утвержденным приказом Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н.

Под стоимостью чистых активов организации понимается величина, определяемая как разность между величиной принимаемых к расчету активов организации и величиной принимаемых к расчету обязательств организации.

Стоимость чистых активов определяется по данным бухгалтерского учета. При этом активы и обязательства принимаются к расчету по стоимости, подлежащей отражению в бухгалтерском балансе организации (в нетто-оценке за вычетом регулирующих величин) исходя из правил оценки соответствующих статей бухгалтерского баланса. Объекты бухгалтерского учета, учитываемые организацией на забалансовых счетах, при определении стоимости чистых активов к расчету не принимаются.

В состав принимаемых к расчету активов включаются все активы организации, за исключением дебиторской задолженности учредителей (участников, акционеров, собственников, членов) по взносам (вкладам) в уставный капитал (уставный фонд, паевой фонд, складочный капитал), по оплате акций.

В состав принимаемых к расчету обязательств включаются все обязательства организации, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества:

Строка 3600 отчета об изменениях капитала	=	Активы, принимаемые к расчету	-	Обязательства, принимаемые к расчету
---	---	--	---	---

Если полученный в результате расчета показатель отрицательный, то он указывается по строке 3600 в круглых скобках.

Показатели на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, в общем случае переносятся из отчета об изменениях капитала за предыдущий год.

Таблица 10.10

Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» отчета об изменениях капитала

Наименование показателя	Код	Изменение капитала	
		за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов
Капитал – всего			
до корректировок	3400	Указываются данные без учета корректировок в связи с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно: – общая величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; – чистая прибыль (убыток) предыдущего года; – изменение капитала за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов; общая величина капитала на 31 декабря предыдущего года.	
		Графа «Итого» строки 3311 «чистая прибыль» или строки 3321 «убыток» отчета об изменениях капитала за предыдущий год	Графа «Итого» строки 3310 «Увеличение капитала – всего» отчета об изменениях капитала за предыдущий год – Графа «Итого» строки 3320 «Уменьшение капитала – всего» отчета об изменениях капитала за предыдущий год -/+ Графа «Итого» строки 3311 «чистая прибыль» (строки 3321 «убыток») отчета об изменениях капитала за предыдущий год
исправлением ошибок	3420	Существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде (подп. 1 п. 9 ПБУ 22/2010). При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84. Критерий существенности ошибок целесообразно закрепить в учетной политике организации. Если организация записями 2020 г. исправляла существенные ошибки 2019 г. или предшествующих лет, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за 2019 г., то она пересчитывает показатели нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за 2020 г., в котором была допущена соответствующая ошибка (ретроспективный пересчет). Корректировка сравнительных показателей производится таким образом, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена. Если организация, выявив существенную ошибку прошлых лет после утверждения бухгалтерской отчетности за период совершения ошибки, обоснованно не производит ретроспективный пересчет сравнительных показателей или этот пересчет не затрагивает статьи капитала, то в строках 3420, 3421 и 3422 она проставляет прочерки.	

Наименование показателя	Код	Изменение капитала	
		за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов
после корректировок	3500	По строке 3500 приводятся данные с учетом корректировок, произведенных в связи с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно: - общая величина капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; - чистая прибыль (убыток) предыдущего года; - изменение капитала за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов; - общая величина капитала на 31 декабря предыдущего года.	
		Графа «Изменения капитала за предыдущий год за счет чистой прибыли (убытка)» строки 3400 + Графа «Изменения капитала за предыдущий год за счет чистой прибыли (убытка)» строки 3410 + Графа «Изменения капитала за предыдущий год за счет чистой прибыли (убытка)» строки 3420	Графа «Изменения капитала за предыдущий год за счет иных факторов» строки 3400 + Графа «Изменения капитала за предыдущий год за счет иных факторов» строки 3410 + Графа «Изменения капитала за предыдущий год за счет иных факторов» строки 3420
в том числе:			
нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):			
до корректировок	3401	По строке 3401 указываются данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) без учета корректировок, связанных с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно: - величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; - изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года; - изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов; - величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года. При заполнении данной строки используются показатели отчета об изменениях капитала за предыдущий год.	

Наименование показателя	Код	Изменение капитала	
		за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов
		Графа «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 3311 «чистая прибыль» или строки 3321 «убыток» отчета об изменениях капитала за предыдущий год	Графа «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 3300 отчета об изменениях капитала за предыдущий год - Графа «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 3200 отчета об изменениях капитала за предыдущий год - Графа «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 3311 отчета об изменениях капитала за предыдущий год + Графа «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строки 3321 отчета об изменениях капитала за предыдущий год
корректировка в связи с:			
изменением учетной политики	3411	Указываются данные о корректировках показателей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), связанных с изменением учетной политики в отчетном году. В графах этой строки отражаются: – корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; – корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года; – корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов; – корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года.	

Наименование показателя	Код	Изменение капитала	
		за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов
исправлением ошибок	3421	Отражаются данные о корректировках показателей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), связанных с исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет. В графах этой строки указываются: – корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; – корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года; – корректировка изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов; – корректировка нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года.	
после корректировок	3501	Указываются данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) с учетом корректировок, связанных с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет, а именно: – величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; – изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за счет чистой прибыли (убытка) предыдущего года; – изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущий год за счет иных (помимо чистой прибыли (убытка)) факторов; – величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на 31 декабря предыдущего года. Показатели строки 3501 получают суммированием показателей строк 3401, 3411 и 3421 по соответствующей графе.	
другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки:		В случае если имевшие место в отчетном году изменение учетной политики или исправление существенных ошибок прошлых лет затронули иные статьи капитала (помимо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)), по каждой из таких статей капитала организация приводит строки, аналогичные строкам 3402 - 3502. В указанных строках в порядке, рассмотренном выше в отношении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), отражаются корректировки показателей: – величины данной статьи капитала на 31 декабря года, предшествующего предыдущему; – изменения данной статьи капитала за предыдущий год за счет чистой прибыли (убытка) этого года; – изменения данной статьи капитала за предыдущий год за счет иных факторов; – величины данной статьи капитала на 31 декабря предыдущего года.	
(по статьям)			
до корректировок	3402		
корректировка в связи с:			
изменением учетной политики	3402		
исправлением ошибок	3422		
после корректировок	3502		

Тестовые задания

1. Организация зарегистрирована 1 июня 200х г. Уставный капитал организации составил 200 000 руб. и был внесен 15 июня в денежной форме на расчетный счет в банке. 5 июля организация получает в банке кредит на сумму 700 000 руб. сроком на 1 год. 18 июля поступили от поставщика товары стоимостью 420 000 руб., оплата не произведена. 25 июля поступили материалы от поставщиков на сумму 30 000 руб., оплаченные с расчетного счета. 31 июля произошли следующие экономические события: передано в производство материалов 2 000 руб. и начислена зарплата персоналу 380 000 руб. Чему равна величина бухгалтерского баланса на конец периода?

- a) 1 700 000 руб.;
- b) 1 732 000 руб.;
- c) 1 745 000 руб.;
- d) 866 000 руб.

2. Чему равна прибыль до налогообложения в отчете о финансовых результатах?

Выручка от продажи продукции, включая НДС	850 000 руб.
Фактическая себестоимость проданной продукции	320 000 руб.
Выручка от продажи объектов основных средств, включая НДС	215 000 руб.
Остаточная стоимость основного средства	32 000 руб.

- a) 441 667 руб.;
- b) 283 000 руб.;
- c) 535 500 руб.;
- d) 1 065 000 руб.

3. Чему равен текущий налог на прибыль в отчете о финансовых результатах?

Выручка от продажи продукции, включая НДС	850 000 руб.
Фактическая себестоимость проданной продукции	320 000 руб.
Выручка от продажи объекта основного средства, включая НДС	215 000 руб.
Остаточная стоимость основного средства	32 000 руб.
Проценты к получению	47 000 руб.
Отрицательная курсовая разница	15 000 руб.

- a) 295 800 руб.;
- b) 149 000 руб.;
- c) 47 833 руб.;
- d) 113 500 руб.

4. Чему равна прибыль от продаж в отчете о финансовых результатах?

Выручка от продажи товаров, включая НДС	315 000 руб.
Себестоимость проданных товаров	78 000 руб.
Расходы на продажу	15 000 руб.
Управленческие расходы	47 000 руб.
Прочие доходы	18 000 руб.
Прочие расходы	55 000 руб.

- а) нет правильного варианта ответа;
- б) 49 500 руб.;
- с) 175 000 руб.;
- д) 122 500 руб.

5. Рассчитать сальдо денежных потоков от текущих операций отчета о движении денежных средств.

1. Поступило на расчетный счет за отчетный год:

1.1. От покупателей за отгруженные товары	50 000 руб.
1.2. Кредиты банка	200 000 руб.
1.3. От покупателей за проданный объект основного средства	50 000 руб.

2. Перечислено с расчетного счета:

2.1. Поставщикам за товары	250 000 руб.
2.2. Погашены кредиты	50 000 руб.
2.3. Выплачены проценты по кредитам	30 000 руб.

- а) (130 000 руб.);
- б) 130 000 руб.;
- с) 70 000 руб.;
- д) (70 000 руб.)

6. Рассчитайте сальдо денежных потоков от инвестиционных операций отчета о движении денежных средств.

1. Поступило на расчетный счет за отчетный год:

1.1. От покупателей за отгруженные товары	150 000 руб.
1.2. Кредиты банка	200 000 руб.
1.3. От покупателей за проданный объект основного средства	50 000 руб.

2. Перечислено с расчетного счета:

2.1. Поставщикам за товары	250 000 руб.
2.2. Погашены кредиты	50 000 руб.
2.3. Выплачены проценты по кредитам	30 000 руб.
2.4. Поставщику основного средства	150 000 руб.

- а) (100 000 руб.);
- б) 100 000 руб.;

- с) (80 000 руб.);
- д) 80 000 руб.

7. Рассчитайте сальдо денежных потоков за отчетный период Отчета о движении денежных средств.

1. Поступило на расчетный счет за отчетный период:
 - 1.1. От покупателей за отгруженные товары 150 000 руб.
 - 1.2. Кредиты банка 200 000 руб.
 - 1.3. От покупателей за проданный объект
основного средства 50 000 руб.
 2. Перечислено с расчетного счета за отчетный период:
 - 2.1. Поставщикам за товары 250 000 руб.
 - 2.2. Погашены кредиты 50 000 руб.
 - 2.3. Выплачены проценты по кредитам 30 000 руб.
 - 2.4. Поставщику основного средства 150 000 руб.
 - 2.5. Выдана заработная плата 120 000 руб.
- а) (200 000 руб.);
 - б) 200 000 руб.;
 - с) 400 000 руб.;
 - д) (400 000 руб.)

8. Рассчитайте сальдо денежных потоков от финансовых операций отчета о движении денежных средств.

1. Поступило на расчетный счет за отчетный период:
 - 1.1. От покупателей за отгруженные товары 150 000 руб.
 - 1.2. Кредиты банка 200 000 руб.
 - 1.3. От покупателей за проданный объект
основного средства 50 000 руб.
 2. Перечислено с расчетного счета за отчетный период:
 - 2.1. Поставщикам за товары 250 000 руб.
 - 2.2. Погашены кредиты 50 000 руб.
 - 2.3. Выплачены проценты по кредитам 30 000 руб.
 - 2.4. Поставщику основного средства 150 000 руб.
- а) (120 000 руб.);
 - б) (150 000 руб.);
 - с) 120 000 руб.;
 - д) 150 000 руб.

9. Чему равна чистая прибыль организации в Отчете о финансовых результатах?

- | | |
|---|--------------|
| Выручка от продажи готовой продукции, включая НДС | 612 000 руб. |
| Себестоимость проданной готовой продукции | 330 000 руб. |

Управленческие расходы	50 000 руб.
Выручка от сдачи имущества в аренду, включая НДС	120 000 руб.
Прочие расходы	45 000 руб.
а) 925 600 руб.;	
б) 245 600 руб.;	
с) 148 000 руб.;	
д) 155 000 руб.	

10. Чему равен текущий налог на прибыль в Отчете о финансовых результатах?

Выручка от продажи готовой продукции, включая НДС	612 000 руб.
Себестоимость проданной готовой продукции	330 000 руб.
Управленческие расходы	50 000 руб.
Прочие расходы	145 000 руб.
а) 3 000 руб.;	
б) 0 руб.;	
с) 26 000 руб.;	
д) нет правильного варианта ответа.	

11. Определить сумму по строке «Прочие доходы» отчета о финансовых результатах.

Выручка от продажи готовой продукции, включая НДС	825 000 руб.
Выручка от продажи основных средств, включая НДС	745 000 руб.
Проценты к получению	25 000 руб.
Положительная курсовая разница	20 500 руб.
Отражены суммы штрафов, оплаченных с расчетного счета покупателям по решению суда	10 500 руб.
Выручка от продажи материалов, вкл. НДС	47 000 руб.
а) 705 500 руб.;	
б) 1 673 000 руб.;	
с) 812 500 руб.;	
д) 680 500 руб.	

12. Определить сумму по строке «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах.

Фактическая себестоимость проданной продукции	174 200 руб.
Остаточная стоимость основного средства	55 000 руб.
Расходы, связанные с продажей основных средств	12 000 руб.
Положительная курсовая разница	5 000 руб.
Суммы штрафов, оплаченных с расчетного счета покупателям по решению суда	2 500 руб.
Начислены проценты на кредит	32 000 руб.

- a) 69 500 руб.;
- b) 275 700 руб.;
- c) 243 700 руб.;
- d) 263 700 руб.

13. Рассчитайте величину бухгалтерского баланса.

Материалы – 180 000 руб.; Основное производство – 125 000 руб.; Готовая продукция – 20 000 руб.; Задолженность покупателей – 100 000 руб.; Расчетный счет – 200 000 руб.; НДС по приобретенным ценностям – 10 000 руб.; Краткосрочные кредиты и займы – 80 000 руб.; Задолженность перед поставщиками – 400 000 руб.; Задолженность перед покупателями – 87 000 руб. Уставный капитал – 20 000 руб.; Нераспределенная прибыль – 13 000 руб.; Задолженность перед бюджетом по НДС – 35 000 руб.

- a) 635 000 руб.;
- b) 687 000 руб.;
- c) 670 000 руб.;
- d) 757 000 руб.

Ответы на тестовые задания

1. а

Расчет: В табл. 10.11 представлен расчет показателей величины бухгалтерского баланса.

Таблица 10.11

Расчет показателей величины бухгалтерского баланса

Актив	Расчет	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Расчетный счет	200 000 + 700 000 – 30 000	870 000	Уставный капитал	200 000
Товары		420 000	Кредит	700 000
Материалы	30 000 – 2 000	28 000	Кредиторская задолженность перед поставщиком	420 000
Основное производство	2 000 + 380 000	382 000	Задолженность перед персоналом по оплате труда	380 000
Баланс	X	1 700 000	Баланс	1 700 000

2. с

Расчет. Прибыль до налогообложения рассчитывается следующим образом:

Выручка от продажи продукции (без учета НДС) – Фактическая себестоимость проданной продукции + Выручка от продажи объекта основного средства (без учета НДС) – Остаточная стоимость основного средства

$$\text{Выручка от продажи продукции (без учета НДС)} = 850\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120 = 708\,333 \text{ руб.}$$

$$\text{Выручка от продажи объекта основного средства (без учета НДС)} = 215\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120 = 179\,167 \text{ руб.}$$

$$\text{Прибыль до налогообложения} = 708\,333 \text{ руб.} - 320\,000 \text{ руб.} + 179\,167 \text{ руб.} - 32\,000 \text{ руб.} = 535\,500 \text{ руб.}$$

3. d

Расчет. Текущий налог на прибыль определяется следующим образом: (Выручка от продажи продукции (без учета НДС) – Фактическая себестоимость проданной продукции + Выручка от продажи объекта основного средства (без учета НДС) – Остаточная стоимость основного средства + Проценты к получению – Отрицательная курсовая разница) * 20%

$$\text{Выручка от продажи продукции (без учета НДС)} = 850\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120 = 708\,333 \text{ руб.}$$

$$\text{Выручка от продажи основного средства (без учета НДС)} = 215\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120 = 179\,167 \text{ руб.}$$

$$\text{Текущий налог на прибыль} = (708\,333 \text{ руб.} - 320\,000 \text{ руб.} + 179\,167 \text{ руб.} - 32\,000 \text{ руб.} + 47\,000 \text{ руб.} - 15\,000 \text{ руб.}) \cdot 20\% = 113\,500 \text{ руб.}$$

4. е

Расчет. Прибыль от продаж рассчитывается следующим образом:

Выручка от продажи товаров (без учета НДС) – Себестоимость проданных товаров – Расходы на продажу – Управленческие расходы

$$\text{Выручка от продажи товаров (без учета НДС)} = 315\,000 \text{ руб.} \cdot 100/120 = 262\,500 \text{ руб.}$$

$$\text{Прибыль от продаж} = 262\,500 \text{ руб.} - 78\,000 \text{ руб.} - 15\,000 \text{ руб.} - 47\,000 \text{ руб.} = 122\,500 \text{ руб.}$$

5. а

Расчет. Сальдо денежных потоков от текущих операций = Поступления всего – Платежи всего

Поступило на расчетный счет от покупателей за отгруженные товары – (Перечислено поставщикам за товары + Выплачены проценты по кредитам)

Сальдо денежных потоков от текущих операций = 150 000 руб. –
(250 000 руб. + 30 000 руб.) = (130 000 руб.)

6. а

Расчет: Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций = Поступления всего – Платежи всего

Поступило на расчетный счет от покупателей за проданный объект основного средства – Перечислено с расчетного счета поставщику основного средства

Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций = 50 000 руб. –
150 000 руб. = (100 000 руб.)

7. а

Расчет. Сальдо денежных потоков = Поступления всего – Платежи всего

Сальдо денежных потоков = (150 000 руб. + 200 000 руб. + 50 000 руб.)
– (250 000 руб. + 120 000 руб. + 30 000 руб. + 150 000 руб. + 50 000 руб.) =
(200 000 руб.)

8. d

Расчет. Сальдо денежных потоков от финансовых операций = Поступления всего – Платежи всего

Поступил на расчетный счет кредит – Погашены кредиты

Сальдо денежных потоков от финансовых операций = 200 000 руб. –
50 000 руб. = 150 000 руб.

9. с

Расчет. 1) Прибыль до налогообложения = (Выручка от продажи готовой продукции (без учета НДС) – Себестоимость проданной продукции – Управленческие расходы + Выручка от сдачи имущества в аренду (без учета НДС) – Прочие расходы

Прибыль до налогообложения = (612 000 руб. * 100/120) – 330 000 руб. –
50 000 руб. + (120 000 руб. * 100/120) – 45 000 руб. = 185 000 руб.

2) Текущий налог на прибыль = Прибыль до налогообложения * 20%

Текущий налог на прибыль = 185 000 руб. * 20% = 37 000 руб.

3) Чистая прибыль = Прибыль до налогообложения – Текущий налог на прибыль

Чистая прибыль = 185 000 руб. – 37 000 руб. = 148 000 руб.

10. б

Расчет:

Текущий налог на прибыль = (Выручка от продажи готовой продукции (без учета НДС) – Себестоимость проданной продукции – Управленческие расходы – Прочие расходы) * 20%

Текущий налог на прибыль = (612 000 руб. * 10/120) – 330 000 руб. – 50 000 руб. – 145 000 руб. = (15 000 руб.) – убыток

Налог на прибыль не начисляется.

11. д

Расчет. Прочие доходы = Выручка от продажи основных средств (без учета НДС) + Положительная курсовая разница + Выручка от продажи материалов (без учета НДС)

Прочие доходы = (745 000 руб. * 100/120) + 20 500 руб. – (47 000 руб. * 100/120) = 680 500 руб.

12. а

Расчет. Прочие расходы = Остаточная стоимость + Расходы, связанные с продажей основного средства + Суммы штрафов, оплаченных покупателям

Прочие расходы = 55 000 руб. + 12 000 руб. + 2 500 руб. = 69 500 руб.

13. а

Расчет. В табл. 10.12 представлен бухгалтерский баланс.

Таблица 10.12

Бухгалтерский баланс

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Материалы	180 000	Уставный капитал	20 000
Основное производство	125 000	Нераспределенная прибыль	13 000

Окончание табл. 10.12

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
Готовая продукция	20 000	Краткосрочные кредиты и займы	80 000
Задолженность покупателей	100 000	Задолженность перед поставщиками	400 000
Расчетный счет	200 000	Задолженность перед покупателями	87 000
НДС по приобретенным ценностям	10 000	Задолженность перед бюджетом по НДС	35 000
Баланс	635 000	Баланс	635 000

Практические задачи

Задача 10.1. Составить бухгалтерский баланс по следующим данным.

Таблица 10.13

Остатки по счетам

№ п/п	Наименование объектов бухгалтерского учета	Остатки по счетам	
		2020 г. (руб.)	2019 г. (руб.)
1	Основные средства	43 000	43 000
2	Амортизация основных средств	2 083	2 999
3	Товары для перепродажи	78 835	583 536
4	Касса	2 710	5 424
5	Расчетный счет	894 258	9 727
6	Задолженность поставщикам	91 996	-
7	Краткосрочный кредит	550 000	250 000
8	Задолженность перед бюджетом	49 713	-
9	Задолженность перед внебюджетными фондами	8 305	8 242
10	Задолженность по зарплате	15 627	14 899
11	Уставный капитал	35 000	35 000
12	Резервный капитал	15 250	15 250
13	Добавочный капитал	286 500	286 500
14	Непокрытый убыток	35 671 руб.	28 797

Задание 10.2. Отразить хозяйственные операции и составить отчет о финансовых результатах организации.

Таблица 10.14

Хозяйственные операции организации за отчетный период

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.
1	Отражена выручка по отгруженной продукции (включая НДС)	920 400
2	Выделен НДС	?
3	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	750 000
4	Отражена выручка от продажи объектов основных средств (включая НДС)	174 404
5	Начислен НДС	?
6	Списана остаточная стоимость основного средства	9 800
7	Начислены проценты по долгосрочному кредиту	10 701
8	Отражено поступление доходов от ценных бумаг	12 800
9	Отражена положительная курсовая разница	1 575
10	Определен финансовый результат от обычного вида деятельности	?
11	Определен финансовый результат от прочего вида деятельности	?
12	Начислен текущий налог на прибыль	?
13	Отражена чистая прибыль организации	?

Задача 10.3. На начало отчетного периода организация имела следующие остатки по счетам учета денежных средств: 51 счет – 110 000 руб.; 52 счет – 30 000 руб.

В течение отчетного периода произошли следующие операции по движению денежных средств организации (табл. 10.15).

Таблица 10.15

Движение денежных средств организации

	Наименование операции	Сумма, руб.
1.	Поступило на расчетный счет:	
	От покупателей и заказчиков за отгруженные товары	200 000
	Кредиты банка	200 000
	Дивиденды	40 000
	Перечислено с расчетного счета:	
	Поставщикам за товары	250 000
	Погашены кредиты	50 000

Окончание табл. 10.15

	Наименование операции	Сумма, руб.
	Выплачены проценты по кредитам	30 000
	Предоставлено займов другим организациям	40 000
	Оплата труда сотрудникам	50 000
	Налог на прибыль	50 000
	Приобретено основное средство	40 000
	Получено на валютный счет:	
	Выручка за товары	30 000

Составить отчет о движении денежных средств организации.

Ответы к практическим задачам

Задача 10.1. В табл. 10.16 представлен бухгалтерский баланс.

Таблица 10.16

Бухгалтерский баланс

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2019 г.
АКТИВ			
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	1150	40 917	40 001
Итого по разделу I	1100	40 917	40 001
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	1210	78 835	583 536
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	896 968	15 151
Итого по разделу II	1200	975 803	598 687
БАЛАНС	1600	1 016 720	638 688
ПАССИВ			
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	35 000	35 000
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	286 500	286 500
Резервный капитал	1360	15 250	15 250
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(35 671)	28 797
Итого по разделу III	1300	301 079	365 547

Окончание табл. 10.16

Наименование показателя	Код	На 31 декабря 2020 г.	На 31 декабря 2019 г.
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Итого по разделу IV	1400	-	-
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Кредиторская задолженность	1510	550 000	250 000
Доходы будущих периодов	1520	165 641	23 141
Итого по разделу V	1500	715 641	273 141
БАЛАНС	1700	1 016 720	638 688

Задача 10.2. Отразим хозяйственные операции (табл. 10.17).

Таблица 10.17

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операций	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Отражена выручка по отгруженной продукции	X	920 400	62	90/1
2	Начислен НДС за проданную продукцию	920 400 руб. * 20/120	153 400	90/3	68
3	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	X	750 000	90/2	43
4	Отражена выручка от продажи объектов основных средств	X	174 404	62	91/1
5	Начислен НДС	174 404 руб. * 20/120	29 067	91/2	68
6	Списана остаточная стоимость основного средства	X	9 800	91/2	01
7	Зачислены на расчетный счет проценты за хранение свободных денежных средств	X	10 701	51	91/1
8	Отражено поступление доходов от ценных бумаг	X	12 800	58	91/1
9	Отражена положительная курсовая разница	X	1 575	52	91/1
10	Определен финансовый результат от обычного вида деятельности	920 400 руб. – 153 400 руб. – 750 000 руб.	17 000	90/9	99
11	Определен финансовый результат от прочего вида деятельности	174 404 руб. – 29 067 руб. – 9 800 руб. + 10 701 руб. + 12 800 руб. + 1 575 руб.	160 613	91/9	99

Окончание табл. 10.17

№ п/п	Содержание операций	Расчет	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
12	Начислен текущий налог на прибыль	(17 000 руб. + 160 613 руб.) * 20%	35 523	99	68
13	Отражена чистая прибыль организации	(17 000 руб. + 160 613 руб.) – 35 523 руб.	142 090	99	84

На основе полученных данных составим отчет о финансовых результатах (табл. 10.18).

Таблица 10.18

Отчет о финансовых результатах

Наименование показателя	Код	Расчет	Сумма, руб.
Выручка	2110	920 400 руб. * 100/120	767 000
Себестоимость продаж	2120	X	(750 000)
Валовая прибыль (убыток)	2100	767 000 руб. – 750 000 руб.	17 000
Коммерческие расходы	2210		
Управленческие расходы	2220		
Прибыль (убыток) от продаж	2200		17 000
Доходы от участия в других организациях	2310	X	12 800
Проценты к получению	2320	X	10 701
Проценты к уплате	2330		
Прочие доходы	2340	(174 404 руб. * 100/120) + 1 575	146 912
Прочие расходы	2350	X	(9 800)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	17 000 руб. + 12 800 руб. + 10 701 руб. + 146 912 руб. – 9 800 руб.	177 613
Налог на прибыль	2410		
в т.ч. текущий налог на прибыль	2411	177 613 руб. * 20%	35 523
Чистая прибыль (убыток)	2400	177 613 руб. – 35 523 руб.	142 090

Задача 10.3. Отразим операции по движению денежных средств организации (табл. 10.19).

Таблица 10.19

Движение денежных средств организации

№ п/п	Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Поступило на расчетный счет:			
1.1.	От покупателей и заказчиков за отгруженные товары	200 000	51	62
1.2.	Кредиты банка	200 000	51	67
1.3.	Дивиденды	40 000	51	91
2	Перечислено с расчетного счета:			
2.1.	Поставщикам за товары	250 000	60	51
2.2.	Погашены кредиты	50 000	67	51
2.3.	Выплачены проценты по кредитам	30 000	67	51
2.4.	Предоставлено займов другим организациям	40 000	58	51
2.5.	Оплата труда сотрудникам	50 000	70	51
2.6.	Налог на прибыль	50 000	68	51
2.7.	Приобретено основное средство	40 000	60	51
3	Получено на валютный счет:			
3.1.	Выручка за товары	30 000	52	62

На основании полученных данных составим отчет о движении денежных средств (табл. 10.20).

Таблица 10.20

Отчет о движении денежных средств

Наименование показателя	Код	Расчет	Сумма, руб.
Денежные потоки от текущих операций			
Поступления - всего	4110	строка 4111	230 000
в том числе:			
от продажи продукции, товаров, работ и услуг	4111	п.1.1. + п.3.1. 200 000 руб. + 30 000 руб.	230 000
Платежи - всего	4120	Сумма строк 4121, 4122, 4123, 4124	(380 000)
в том числе:			
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	4121	п.2.1.	(250 000)
в связи с оплатой труда работников	4122	п.2.5.	(50 000)

Наименование показателя	Код	Расчет	Сумма, руб.
процентов по долговым обязательствам	4123	п.2.3.	(30 000)
налога на прибыль организаций	4124	п.2.6.	(50 000)
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100	Строка 4110 – Строка 4120	(150 000)
Денежные потоки от инвестиционных операций			
Поступления - всего	4210	Строка 4214	40 000
в том числе:			
дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	4214	п.1.3.	40 000
Платежи - всего	4220	Строка 4220 + Строка 4223	(80 000)
в том числе:			
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов	4221	п.2.7.	(40 000)
в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	п.2.4.	(40 000)
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	4200	Строка 4210 – Строка 4220	(40 000)
Денежные потоки от финансовых операций			
Поступления - всего	4310	Строка 4311	200 000
в том числе:			
получение кредитов и займов	4311	п.1.2.	200 000
Платежи - всего	4320	Строка 4323	(50 000)
в том числе:			
в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	4323	п.2.2.	(50 000)
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300	Строка 4310 – Строка 4320	150 000

Окончание табл. 10.20

Наименование показателя	Код	Расчет	Сумма, руб.
Сальдо денежных потоков за отчетный период	4400	Строка 4100 +/- Строка 4200 +/- Строка 4300	40 000
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	4450	Остатки по счетам 51, 52	140 000
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	4500	40 000 руб. + 140 000 руб.	180 000

Задания для самостоятельного решения

Задача 10.4. Составить бухгалтерский баланс по следующим данным. Денежные средства — 54 000 руб.; Товары — 50 000 руб.; Здание — 102 000 руб.; Оборудование — 94 000 руб.; Амортизация основных средств — 108 000 руб.; НДС по приобретенным ценностям — 28 000 руб.; Дебиторская задолженность — 42 000 руб.; Добавочный капитал — 4 000 руб.; Долгосрочные финансовые вложения — 36 000 руб.; Задолженность перед учредителями — 18 000 руб.; Задолженность учредителя — 5 000 руб.; Задолженность перед поставщиками — 62 000 руб.; Задолженность перед персоналом по оплате труда — 40 000 руб.; Долгосрочный банковский кредит — 149 000 руб.; Материалы — 38 000 руб.; Уставный капитал — 15 000 руб.; Задолженность по налогам и сборам — 33 000 руб.; Резервный капитал — 5 000 руб.; Нераспределенная прибыль — 15 000 руб.

Задача 10.5. Составить отчет о финансовых результатах по следующим данным:

Выручка — 209 000 руб., включая НДС.

Проценты к получению — 14 000 руб.

Себестоимость проданной продукции — 94 000 руб.

Коммерческие расходы — 18 000 руб.

Управленческие расходы — 27 000 руб.

Прочие доходы — 13 000 руб., включая НДС.

Прочие расходы — 16 000 руб.

Положительная курсовая разница — 36 000 руб.

Отрицательная курсовая разница — 4 000 руб.

Проценты к уплате — 9 000 руб.

Доходы от участия в других организациях — 58 000 руб.

Задача 10.6. Составить Отчет о движении денежных средств., при условии, что остаток денежных средств на начало года — 67 930 руб., остаток денежных средств на конец периода — 1 200 430 руб.

В бухгалтерском учете организации были отражены следующие операции, связанные с поступлением денежных средств: поступила выручка от реализации продукции — 2 189 000 руб.; получены авансы от покупателей — 860 000 руб.; получен кредит в банке — 450 000 руб.; получена оплата от иностранного покупателя — 4000 дол. США (официальный курс Банка России на дату оплаты — 60,99 руб./дол. США).

За год в организации были отражены следующие расходные операции: выдана зарплата из кассы — 689 000 руб.; перечислены налоги — 544 320 руб.; приобретено оборудование — 187 000 руб.; выплачены дивиденды — 100 000 руб. перечислено поставщикам за сырье и материалы — 915 750 руб.; перечислено иностранному поставщику за сырье — 3000 дол. США (официальный курс Банка России на дату оплаты — 58,13 руб./дол. США).

Задача 10.7. Отразить операции (табл. 10.21), составить отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств.

Остаток денежных средств на начало периода — 2 000 500 руб.

Остаток денежных средств на конец периода — 6 456 500 руб.

Таблица 10.21

Операции за отчетный период

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
	Получен долгосрочный кредит	1 200 000		
	Погашена задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	50 000		
	Полностью погашена задолженность по страховым взносам	30 000		
	Получены с расчетного счета деньги для выплаты заработной платы	460 000		
	Заработная плата выплачена полностью			
	Приобретен НМА за 214 000 руб., включая НДС			
	Выделен НДС			
	Определена первоначальная стоимость НМА			
	Отражена выручка за выполненную работу, 3 572 000 руб., включая НДС			
	Выделен НДС			

Продолжение табл. 10.21

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
	Фактическая себестоимость выполненных работ составила 1 574 000 руб.			
	Зачислена выручка на расчетный счет			
	Начислена арендная плата от сдачи имущества в долгосрочную аренду 160 000 руб., включая НДС			
	Выделен НДС			
	Начислена амортизация по имуществу, сданному в аренду	2 000		
	Зачислена на расчетный счет арендная плата от сдачи имущества в аренду			
	Получен аванс от покупателя в счет будущей поставки готовой продукции	572 000		
	Переданы в основное производство материалы	500 000		
	Начислена заработная плата работникам основного производства	172 000		
	Начислены страховые взносы			
	Удержан налог на доходы физических лиц			
	Начислена амортизация на основное средств	214 000		
	Начислена амортизация на основное средство общехозяйственного назначения	114 000		
	Начислена заработная плата работникам управления	315 000		
	Начислены страховые взносы			
	Удержан налог на доходы физических лиц			
	Начислена амортизация на НМА	315		
	Списаны на общехозяйственные расходы канцелярские товары	51 200		
	Общехозяйственные расходы списаны в затраты основного производства			
	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости	1 512 615		
	Отражена выручка от продажи продукции, 2 815 000 руб., включая НДС			
	Выделен НДС			
	Списана фактическая себестоимость выпущенной продукции в полном объеме	1 512 615		
	Отражены затраты на упаковку готовой продукции	1 400		

Окончание табл. 10.21

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
	Списаны затраты на упаковку готовой продукции в себестоимость продаж			
	Начислены проценты по кредиту	32 000		
	Перечислены проценты по кредиту	32 000		
	В счет погашения кредита перечислено	500 000		
	Положительная курсовая разница	24 000		
	Отражена выручка от продажи материалов на сумму 32 000 руб., включая НДС			
	Выделен НДС			
	Списана фактическая себестоимость реализованных материалов	15 000		
	Отражен финансовый результат от обычного вида деятельности			
	Отражен финансовый результат по прочему виду деятельности			
	Начислен налог на прибыль			
	Отражена чистая прибыль организации			

Задача 10.8. Отразить хозяйственные операции, составить отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств. Остаток денежных средств на начало отчетного периода составляет: на расчетном счете организации – 650 000 руб.; в кассе – 50 000 руб. Хозяйственные операции представлены в табл. 10.22.

Таблица 10.22

Операции за отчетный период

№ п/п	Хозяйственные операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация на основные средства:			
а)	общепроизводственного назначения	5 000		
б)	общехозяйственного назначения	1 200		
2.	Начислена амортизация по НМА, используем в общехозяйственных целях	800		
3.	Поступила выручка на расчетный счет за реализованную продукцию	70 000		
4.	С расчетного счета в кассу поступили деньги для выплаты зарплаты	38 500		
5.	Выдана зарплата	38 500		

Продолжение табл. 10.22

№ п/п	Хозяйственные операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
6.	Погашена с расчетного счета задолженность перед бюджетом по НДС	5 000		
7.	Перечислены с расчетного счета страховые взносы	420		
8.	Переданы материалы на общехозяйственные цели	800		
9.	Погашена задолженность перед поставщиком	38 000		
10.	Переданы материалы в основное производство	5 000		
11.	Выдано подотчетному лицу	80		
12.	Оприходованы материалы, полученные от поставщика на сумму 25 000 руб., включая НДС			
13.	Отражен НДС по поступившим материалам			
14.	Приобретен объект основного средства на сумму 125 000 руб., включая НДС			
15.	Введено в эксплуатацию основное средство			
16.	С расчетного счета оплачен счет за коммунальные услуги	1 800		
17.	Отражена выручка от продажи готовой продукции на сумму 45 000 руб., включая НДС			
18.	Списана себестоимость проданной продукции	20 000		
19.	Списаны расходы по оплате коммунальных услуг на общехозяйственные расходы			
20.	Начислена зарплата:			
а)	работникам вспомогательного производства	23 000		
б)	работникам управления	14 000		
21.	Начислены страховые взносы от начисленной зарплаты:			
а)	работников вспомогательного производства			
б)	управленческого персонала			
22.	Косвенные расходы списаны на затраты основного производства а) расходы вспомогательные производства б) общепроизводственные расходы в) общехозяйственные расходы			
23.	а) Отражена выручка от продажи основного средства на сумму 57 000 руб., включая НДС б) Выделен НДС			
24.	Списана первоначальная стоимость проданного объекта основного средства	75 000		

№ п/п	Хозяйственные операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
25.	Списана начисленная амортизация проданного основного средства	32 000		
26.	Начислен налог на прибыль			
27.	Определен финансовый результат от обычного вида деятельности			
28.	Определен финансовый результат от прочего вида деятельности			

Задача 10.9. Отразить операции, составить оборотную ведомость, бухгалтерский баланс (на начало и конец периода), отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств.

Остатки по счетам на начало периода:

Основные средства — 750 000 руб.; Амортизация основных средств — 320 000 руб.; Материалы — 32 000 руб.; Краткосрочный кредит банка — 188 000 руб.; Долгосрочные займы — 47 000 руб.; Задолженность подотчетному лицу — 9 000 руб.; Задолженность по заработной плате — 116 000 руб.; Долгосрочные финансовые вложения — 80 000 руб.; Затраты незавершенного производства — 370 000 руб.; Авансы полученные от покупателей (готовая продукция не отгружена) — 38 000 руб.; Задолженность по страховым взносам — 27 000 руб.; Задолженность покупателей — 22 000 руб.; Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам — 149 000 руб.; Задолженность подотчетного лица — 4 000 руб.; Касса — 9 000 руб.; Задолженность поставщикам — 213 000 руб.; Нераспределенная прибыль — 130 000 руб.; Расчетный счет — 250 000 руб.; Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал — 75 000 руб.; Авансы выданные поставщикам — 20 000 руб.; Уставный капитал — 335 000 руб.; Добавочный капитал — 40 000 руб.

За месяц произошли следующие события (табл. 10.23).

Задача 10.23

Операции за отчетный период

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Получены деньги в кассу с расчетного счета	97 000		
2	Погашена задолженность по НДС	49 000		
3	Погашена задолженность по НДС	25 000		
4	Погашена задолженность по налогу на прибыль	27 000		
5	Поступили деньги от покупателей	20 000		

Продолжение табл. 10.23

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
6	Начислена заработная плата работникам основного производства	96 000		
7	Начислены страховые взносы			
8	Удержан НДФЛ			
9	а) Получены от поставщика материалы на сумму 18 000 руб., включая НДС б) Выделен НДС			
10	Оплачено поставщику за приобретенные материалы			
11	Переданы приобретенные материалы в производство в полном объеме			
12	Начислена амортизация основных средств	23 000		
13	а) Списаны на производство услуги сторонних организаций на сумму 27 000 руб., включая НДС б) Выделен НДС			
14	Выпущена из основного производства готовая продукция по фактической себестоимости			
15	Оплачен счет поставщика	59 000		
16	Выплачена заработная плата	105 000		
17	Перечислено с расчетного счета в погашении кредита	55 000		
18	Выдано из кассы подотчетному лицу	700		
19	а) Израсходовано на производство из подотчетных сумм 700 руб., включая НДС б) Выделен НДС			
20	Поступили в кассу денежные средства от покупателя	12 300		
21	Отражена положительная курсовая разница	5 000		
22	а) Отражена выручка от продажи основного средства на сумму 55 000 руб., включая НДС б) Выделен НДС			
23	а) Списана сумма начисленной амортизации б) Списана остаточная стоимость проданного основного средства	75 000 12 000		
23	Получены деньги на расчетный счет от покупателя за реализованное основное средство			
24	Погашена задолженность подотчетным лицам	9 000		

Окончание табл. 10.23

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
25	а) Отражена задолженность покупателей за отгруженную им продукцию на сумму 140 000 руб., включая НДС б) Выделен НДС			
26	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	100 000		
27	Зачислена на расчетный счет выручка от продажи продукции			
28	Принят к вычету НДС			
29	Отражен финансовый результат от обычного вида деятельности			
30	Отражен финансовый результат от прочего вида деятельности			
31	Начислен налог на прибыль организации			
32	Отражена чистая прибыль организации			

Задача 10.10. Отразить хозяйственные операции (табл. 10.24), составить отчет о финансовых результатах, при условии, что:

Выручка от продажи товаров (без НДС) — 4825 000 руб.

Выручка от продажи основных средств (без НДС) — 745 000 руб.

Прочие доходы — 8 023 000 руб.

В учетной политике организации отражено, что общехозяйственные расходы списываются на себестоимость продаж.

Таблица 10.24

Операции за отчетный период

№ п/п	Операция	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	1 174 200		
2	Начислена заработная плата административному персоналу организации	102 000		
3	Начислены страховые взносы			
4	Учтены и оплачены услуги связи	3 180		
5	Списаны расходы на изготовление упаковки для готовой продукции	10 720		
6	Отражены расходы, связанные с продажей основных средств (демонтаж оборудования)	2 640		
7	Списана остаточная стоимость основных средств	93 450		

Окончание табл. 10.24

№ п/п	Операция	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
8	Списаны расходы, связанные с аннулированием производственного заказа	20 500		
9	Отражены суммы штрафов, оплаченных с расчетного счета покупателям по решению суда	10 500		
10	Списаны оплаченные проценты за пользование кредитом банка на приобретение материалов	21 600		
11	Списана безнадежная к получению дебиторская задолженность по подотчетным суммам	365		
12	Признан ущерб, причиненный покупателю за исправление брака	4 760		
13	Отражены отрицательные курсовые разницы, возникшие в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной валюте	91 470		
14	Определен финансовый результат от обычного вида деятельности			
15	Определен финансовый результат от прочего вида деятельности			
16	Начислен налог на прибыль			
17	Отражена чистая прибыль			

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
3. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.
4. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ.
5. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ.
6. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
7. Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».
8. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
9. Федеральный закон от 8.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
10. Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»⁷
11. Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».
12. Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».
13. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
14. Постановление Правительства РФ от 1.01.2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
15. Положение Банка России от 19.06.2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».
16. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н, с изменениями, от 28.04.2017 г. № 69н.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утверждено приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 154н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н, с изменениями от 08.11.2010 г. № 142н.
20. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» ФСБУ 5/2019, утверждено приказом Минфина России от 15.11.2019 г. № 180н.
21. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» ФСБУ 6/2020, утверждено приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н.
22. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утверждено приказом Минфина России от 25.11.1998 г. № 56н.
23. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н.
24. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина России от 6.05.1999 г. № 33н.
25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н.
26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам», ПБУ 15/2008, утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107.
27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н.
28. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утверждено приказом Минфина России от 28.06.2010 г. № 63н.
29. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утверждено приказом Минфина России от 2.02.2011 г. № 11н
30. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет аренды» ФСБУ 25/2018, утверждено приказом Минфина России от 16.10.2018 г. № 208н.
31. Приказ Минфина России от 20.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

32. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
33. *Аветисян А. С.* Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие. М.: Проспект, 2016.
34. *Аветисян А. С., Тришкина Н. А.* Бухгалтерский учет и анализ: сборник задач. М.: Проспект, 2020.
35. *Воронченко Т. В.* Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для вузов. В 2 ч. 2-е изд. М.: Юрайт, 2020.
36. *Дмитриева И. М., Захаров И. В., Калачева О. Н.* Бухгалтерский учет и анализ: учебник для вузов / под редакцией И. М. Дмитриевой. М.: Юрайт, 2020.
37. Министерство финансов РФ (официальный сайт) — www.minfin.ru
38. Федеральная налоговая служба РФ (официальный сайт) — www.nalog.ru
39. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» — www.consultant.ru

Учебное издание

Серия «Учебники Президентской академии»

Заказное издание

Ануш Сергеевна Аветисян

Финансовый учет и отчетность

Учебно-практическое пособие

Выпускающий редактор *Е.В. Попова*

Редактор *Д. Дамте*

Компьютерная верстка *Н.А. Кильдишевой*

Формат 70×100/16. Гарнитура «ПТ Сериф Про».

Заказ № 786

Издательский дом «Дело» РАНХиГС
119 571, Москва, пр-т Вернадского, 82

Коммерческий центр
тел.: (495) 433-25-10, (495) 433-25-02

www.ranepa.ru

delo@ranepa.ru

Интернет-магазин
www.delo.ranepa.ru