

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации  
ФГБОУ ВО «Красноярский государственный аграрный университет»

**Т.А. Бородина**

**УЧЕТ И АНАЛИЗ**

Часть 2

*Рекомендовано учебно-методическим советом федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Красноярский государственный аграрный университет» для внутривузовского использования в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по направлению подготовки 38.03.02 «Менеджмент»*

Красноярск 2019

ББК 65.052

Б 83

*Рецензенты:*

*В.П. Смирнова, канд. экон. наук, доц., зам. директора по УВР  
Красноярского филиала ОУП ВО «Академия труда и социальных  
отношений»*

*Е.А. Краус, канд. экон. наук, доц., и.о. зав. кафедрой экономики  
Красноярского института экономики  
ЧОУ ВО «Санкт-Петербургский университет технологий  
управления и экономики»*

Б 83 Бородина, Т.А. Учет и анализ. Ч. 2: учеб. пособие / Т.А. Бородина; Краснояр. гос. аграр. ун-т. – Красноярск, 2019. – 280 с.

Издание направлено на формирование у студентов теоретических и практических навыков по организации и ведению бухгалтерского учета в коммерческих организациях.

Предназначено для студентов по направлению подготовки 38.03.02 «Менеджмент» очной и заочной форм обучения.

ББК 65.052

© Бородина Т.А., 2019

© ФГБОУ ВО «Красноярский государственный аграрный университет», 2019

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
МОДУЛЬ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ	8
ТЕМА 1 УЧЕТ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ	8
1.1 Учет уставного капитала организации	8
1.2 Учет расчетов с учредителями организации	15
1.3 Учет денежных средств	17
Тестовые задания по теме 1	28
ТЕМА 2 УЧЕТ ПРОЦЕССА ЗАГОТОВЛЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ	32
2.1 Учет процесса заготовления и приобретения материальных ценностей	32
2.2 Учет приобретения материалов	34
Тестовые задания по теме 2.2	42
2.3 Учет капитальных затрат на приобретение и изготовление внеоборотных активов	43
Тестовые задания по теме 2.3	53
2.4 Учет поступления основных средств	57
Тестовые задания по теме 2.4	68
2.5 Учет поступления нематериальных активов	71
Тестовые задания по теме 2.5	78
2.6 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	80
Тестовые задания по теме 2.6	85
ТЕМА 3 УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА В ОРГАНИЗАЦИИ	89
3.1 Общие положения	89
3.2 Учет материальных затрат	94
Тестовые задания по теме 3.2	97
3.3 Учет затрат на оплату труда	98
Тестовые задания по теме 3.3	115
3.4 Учет отчислений на социальные нужды	117
Тестовые задания по теме 3.4	131
3.5 Учет амортизации основных средств и нематериальных активов	134
Тестовые задания по теме 3.5	142
3.6 Учет затрат вспомогательного производства	147
Тестовые задания по теме 3.6	163
3.7 Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат	165

Тестовые задания по теме 3.7	173
3.8 Учет затрат по отраслям основного производства в сельском хозяйстве	174
Тестовые задания по теме 3.8	183
3.9 Учет выпуска готовой продукции и калькулирование ее себестоимости	186
Тестовые задания по теме 3.9	193
<b>ТЕМА 4 УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ В ОРГАНИЗАЦИИ</b>	<b>195</b>
4.1 Общие положения	195
4.2 Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности	209
Тестовые задания по теме 4.2	216
4.3 Учет прочих доходов и расходов	218
Тестовые задания по теме 4.3	228
4.4 Учет расходов на продажу	233
4.5 Учет расчетов с покупателями и заказчиками	237
Тестовые задания по теме 4.5	242
<b>ТЕМА 5 УЧЕТ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ</b>	<b>246</b>
5.1 Учет прибылей и убытков организации	246
5.2 Учет налогообложения прибыли	250
5.3 Учет нераспределенной прибыли, непокрытого убытка	262
Тестовые задания по теме 5	264
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b>	<b>269</b>
<b>ЛИТЕРАТУРА</b>	<b>270</b>
Приложение А План счетов бухгалтерского учета	275

## ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет – важный элемент финансово-экономических отношений в любом обществе, выступающий как звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством предприятия и его трудовым коллективом, а также как специальный финансовый язык, с помощью которого отображаются сущность и своеобразие хозяйственной деятельности организации.

В целом, бухгалтерский учет выполняет функции особой информационно-технической системы, обеспечивающей непрерывность и устойчивость работы коммерческого предприятия, а также предсказуемость ее финансового результата. Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Применительно к внешним пользователям цель бухгалтерского учета – формирование информации о финансовом положении организации, финансовых результатах и изменениях в финансовом положении, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

Применительно к внутренним пользователям целью бухгалтерского учета является формирование информации, необходимой руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля производственной и финансовой деятельности.

Поэтому знание бухгалтерского учета в настоящее время необходимо не только бухгалтерам организаций, но и всем, кто связан с бизнесом – руководителям, менеджерам, экономистам и т.д.

Изучение бухгалтерского учета как самостоятельной дисциплины в высших учебных заведениях по ряду специальностей привело к необходимости создания учебного пособия по бухгалтерскому учету и анализу, основной задачей которого является оказание помощи студентам в изучении курса «Учет и анализ».

Во второй части учебного пособия в логической последовательности раскрыты сущность и содержание бухгалтерского финансового учета в разрезе основных хозяйственных процессов в кругообороте средств организации: учет процесса формирования уставного капитала организации, учет процесса заготовления в организации, учет про-

цесса производства в организации, учет процесса реализации в организации и учет процесса формирования финансовых результатов. К указанным темам даны методические указания и тестовые задания, также приведен перечень рекомендуемой литературы.

Дисциплина «Учет и анализ» относится к дисциплинам Базовой части Учебного плана подготовки бакалавров по направлению 38.03.02 «Менеджмент».

Дисциплина нацелена на формирование у выпускника общепрофессиональных и профессиональных компетенций, соответствующих виду профессиональной деятельности. Выпускник должен обладать следующими общепрофессиональными (ОПК) и профессиональными компетенциями (ПК):

- владение навыками составления финансовой отчетности с учетом последствий влияния различных методов и способов финансового учета на финансовые результаты деятельности организации на основе использования современных методов обработки деловой информации и корпоративных информационных систем (ОПК-5);
- умение применять основные принципы и стандарты финансового учета для формирования учетной политики и финансовой отчетности организации, навыков управления затратами и принятия решений на основе данных управленческого учета (ПК-14).

Содержание дисциплины охватывает круг вопросов, связанных с организацией и ведением бухгалтерского учета организации и проведением финансового анализа.

Целью дисциплины «Учет и анализ» являются освоение студентами теоретических и практических знаний и приобретение умений и навыков в области ведения бухгалтерского учета.

Задачи дисциплины – освоение методов ведения учета имущества и источников организации, анализа финансовой отчетности.

В результате изучения дисциплины студент должен:

*знать:*

- назначение, структуру и содержание основных финансовых отчетов организации;
- основные стандарты и принципы финансового учета и подготовки финансовой отчетности;
- основные показатели финансовой устойчивости, ликвидности и платежеспособности, деловой и рыночной активности, эффективности и рентабельности деятельности;

- основные системы управленческого учета;

*уметь:*

- использовать техники финансового учета для формирования финансовой отчетности организации;
- анализировать финансовую отчетность и составлять финансовый прогноз развития организации;
- калькулировать и анализировать себестоимость продукции и принимать обоснованные решения на основе данных управленческого учета;
- оценивать эффективность использования различных систем учета и распределения;
- использовать методы анализа финансовой отчетности и финансового прогнозирования;

*иметь практический опыт:*

- документирования хозяйственных операций;
- ведения финансового и управленческого учета организации проведения финансового анализа отчетности предприятия.

## **МОДУЛЬ 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

### **ТЕМА 1 УЧЕТ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ**

**1.1 Учет уставного капитала организации.**

**1.2 Учет расчетов с учредителями организации.**

**1.3 Учет денежных средств.**

#### **1.1 Учет уставного капитала организации**

Любая организация для осуществления производственной или иной коммерческой деятельности должна иметь определенный капитал или совокупность ресурсов, необходимых для этого. Первоначально в процессе создания организации капитал формируется за счет вкладов его учредителей или участников. Вклады могут быть в виде денежных средств, материальных ценностей, финансовых вложений или затрат на приобретение прав, обеспечивающих хозяйственную деятельность. При осуществлении хозяйственной деятельности совершаются многочисленные и разнообразные хозяйственные операции, в результате которых средства организации постоянно находятся в движении и переходят из одной формы в другую. Движение средств происходит в виде непрерывного кругооборота, состоящего из определенных хозяйственных процессов. В бухгалтерском учете движение капитала организации отражается по процессам:

- формирование уставного капитала (фонда);
- приобретение (заготовление) ресурсов;
- производство и выпуск продукции;
- реализация готовой продукции;
- формирование и использование финансовых результатов.

В организациях, производящих продукцию, денежная форма капитала в процессе заготовления ресурсов меняется на материальную, которая в процессе производства превращается в товарную. В свою очередь, товарная форма капитала переходит в сферу обращения и в процессе реализации вновь превращается в денежную форму с приращением.

Процесс формирования уставного капитала (фонда) связан с образованием самой организации.

Уставный капитал является основной составляющей частью собственного капитала организации, которая:

- представляет собой совокупность вкладов (долей, паевых взносов) учредителей (участников) организации или номинальной стоимости акций акционерных обществ, приобретенных акционерами, величина которых зарегистрирована в учредительных документах организации;

- отражает долю участников в собственном капитале организации, которая распределена между ними в порядке, установленном учредительными документами;

- отражает права участников на доход (дивиденд) от участия;

- определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов;

- должна быть равна или превышать сумму чистых активов организации.

В зависимости от организационно-правовой формы коммерческой организации ее уставный капитал может выступать в форме:

- уставного капитала – в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью;

- складочного капитала – в полном товариществе и товариществе на вере;

- уставного фонда – в унитарных предприятиях;

- паевого фонда – в производственных кооперативах.

*Уставный капитал* представляет собой совокупность вкладов учредителей (участников) в имущество организации при ее образовании для обеспечения деятельности создаваемой организации в размерах, определенных учредительными документами, в денежном выражении.

*Складочный капитал* – совокупность вкладов участников полного товарищества и товарищества на вере, внесенных товариществом для осуществления его хозяйственной деятельности.

*Уставный фонд* – совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств при создании государственных и муниципальных унитарных предприятий.

*Паевой фонд* представляет собой совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности.

Требования к размеру и формированию уставного капитала коммерческой организации предъявляются ГК РФ, Федеральные законы № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», Федеральными законами № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», № 41-ФЗ «О производственных кооперативах», № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», иными документами.

Учредительные документы организации, в частности, определяют:

- размер капитала;
- состав участников капитала;
- сроки и порядок внесения вкладов в уставный капитал участниками;
- оценку вкладов при их вносе и изъятии;
- порядок изменения долей участников;
- ответственность участников за нарушение обязательств по внесению вкладов.

Так, уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

Формирование уставного капитала может производиться денежными средствами, отдельными объектами основных средств и нематериальных активов, производственными запасами, ценными бумагами и прочими ценностями.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на момент вноса указанных ценностей.

Оценка валюты, валютных ценностей и другого имущества, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникающую при этом разницу списывают на счет 83 «Добавочный капитал».

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок использования данного имущества в организации, но не более срока ее существования.

Основанием для отражения в учете имущества, поступившего в качестве вклада участников в уставный капитал, являются акт приемки-передачи ценностей и (или) накладная.

Процесс формирования уставного капитала (фонда) включает две хозяйственные операции (рис. 1):

- возникновение задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал (фонд) в момент учреждения предприятия (1,а);
- погашение задолженности учредителями (участниками) путем взносов денежных средств или имущества (1,б).



Рисунок 1 – Схема учета процесса формирования уставного капитала

Эти операции отражают движение обязательств (дебиторской задолженности учредителей) и имущества организации (основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, денежных средств).

Долги учредителями (участниками) погашаются путем взносов денежных средств в кассу, на расчетный счет или передачи имущества, которое оценивается по согласованной между учредителями стоимости.

Поэтому задачами бухгалтерского учета данного процесса являются:

1) правильное и своевременное отражение в учете задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал (фонд);

2) документальное оформление и своевременное отражение в учете поступления от учредителей (участников) основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, денежных средств.

Для учета уставного капитала в Плане счетов предусмотрен счет 80 «Уставный капитал», счет пассивный, по кредиту отражается увеличение капитала, по дебету его уменьшение. Обобщение информации о состоянии и движении уставного капитала происходит на следующих субсчетах:

- 80-1 «Объявленный капитал»;
- 80-2 «Подписной капитал»;
- 80-3 «Оплаченный капитал»;
- 80-4 «Изъятый капитал».

Средства, учитываемые на данных субсчетах, отражают структуру уставного капитала, его деление на зарегистрированный, размещенный (подписной) и внесенный капитал. Наряду с этим в акционерном обществе на субсчете 80-4 учитываются собственные акции, выкупленные у акционеров, учет которых ведется на счете 81 «Собственные акции (доли)». У организаций других организационно-правовых форм на субсчете 80-4 отражаются доли (паи), приобретенные у участников до реализации другим участникам либо третьим лицам.

Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации. Операций по движению уставного капитала отражаются в журнале-ордере № 12-АПК на основании первичных документов.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Увеличение уставного капитала акционерного общества допускается после его полной оплаты. В соответствии со ст. 28 Закона № 208-ФЗ увеличение уставного капитала может быть осуществлено путем увеличения номинальной стоимости размещенных акций или размещения дополнительных акций. Увеличение уставного капитала общества для покрытия понесенных им убытков не допускается.

Отражение в бухгалтерском учете и отчетности операций по увеличению уставного капитала по решению учредителей возможно только после внесения изменений в учредительные документы и их регистрации в установленном порядке.

Уставный капитал может быть увеличен:

- за счет средств акционеров (участников), в частности за счет дополнительной эмиссии акций в АО;
- средств добавочного капитала;
- нераспределенной прибыли общества;
- конвертации облигаций в акции общества.

Уменьшение уставного капитала может быть проведено:

- по решению акционеров (участников);
- в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Согласно ст. 29 Федерального закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» уставный капитал общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций. При этом общество вправе уменьшить свой уставный капитал, если в результате этого его размер не станет меньше минимального размера уставного капитала на дату предоставления документов для государственной регистрации соответствующих изменений в уставе общества.

Решение об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем приобретения части акций в целях сокращения их общего количества и о внесении соответствующих изменений в устав общества принимается общим собранием акционеров.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года по данным годового бухгалтерского баланса или результа-

там аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, то согласно ст. 35 Закона № 208-ФЗ общество должно объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Законом № 208-ФЗ установлено, что принадлежащие обществу собственные акции должны быть реализованы в течение года, в противном случае общество обязано в разумные сроки принять решение об уменьшении уставного капитала.

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Статьей 101 ГК РФ определено, что акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров уменьшить уставный капитал путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества, если это предусмотрено уставом общества. Порядок приобретения обществом акций для их погашения, а также ограничения на приобретение размещенных акций установлены ст. 72, 73 Закона № 208-ФЗ.

Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств по сумме фактических затрат на их приобретение.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. В бухгалтерском балансе организации они могут отражаться до 1 года после их выкупа.

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств. Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

Разница в стоимости приобретенных и проданных и аннулированных акций списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

- на расходы – дебет счета 91, кредит счета 81;
- доходы – дебет счета 81, кредит счета 91.

Внесение в устав общества изменений, связанных с уменьшением уставного капитала, осуществляется согласно ст. 12 Закона № 208-ФЗ на основании решения об уменьшении уставного капитала общества, принятого общим собранием акционеров.

## 1.2 Учет расчетов с учредителями организации

Коммерческая организация создается по инициативе ее учредителей, которые заключают между собой учредительный договор, утверждают устав организации и формируют ее уставный капитал.

Для ведения бухгалтерского учета расчетов с учредителями и акционерами предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями» (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н). В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению на этом счете обобщается информация о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.):

- по вкладам в уставный (складочный) капитал организации;
- выплате доходов (дивидендов) и др.

Счет является активно-пассивным.

Начальное сальдо по кредиту отражает задолженность организации перед учредителями по выплате доходов на начало отчетного периода; по дебету – задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

По кредиту счета отражаются поступление от учредителей вкладов в уставный капитал и операции по начислению дивидендов.

По дебету счета регистрируются увеличение уставного капитала на сумму вкладов и выплата дивидендов акционерам.

Конечное сальдо (по кредиту) – задолженность организации перед учредителями по выплате доходов на конец отчетного периода; по дебету – задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал на конец отчетного периода.

К счету расчетов с учредителями открываются субсчета:

- 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

На субсчете 75-1 учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал.

На субсчете 1 учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал.

На дату государственной регистрации организации на величину уставного (складочного) капитала, объявленную в уставе, и по мере последующего внесения вкладов производятся следующие записи.

Таблица 1 – Основные корреспонденции по счету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена величина уставного капитала и задолженность учредителей по оплате вкладов на дату государственной регистрации	75-1	80
В качестве вклада в уставный капитал внесены денежные средства	50, 51, 52	75-1
В качестве вклада в уставный капитал внесены различные ценности	08, 10, 41, 58	75-1

Расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов (дивидендов) ведутся на субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Для расчетов с учредителями, которые являются работниками организации, используется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Дивидендом считается часть чистой прибыли организации, подлежащая распределению среди учредителей. Учредители акционерных обществ получают доходы в виде дивидендов по акциям, участники ООО – пропорционально долям в уставном капитале.

Доходы (дивиденды), выплачиваемые юридическим лицам, подлежат обложению налогом на прибыль, а выплачиваемые физическим лицам – НДФЛ. Суммы этих налогов удерживает организация, выплачивающая доходы.

Доходы учредителям могут выплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме.

Таблица 2 – Основные корреспонденции по счету 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Начислены доходы (дивиденды) учредителям – юридическим лицам и физическим лицам, не являющимся работниками организации	84	75-2
Начислены доходы (дивиденды) учредителям – работникам организации	84	70
Удержан налог на прибыль с сумм, выплаченных учредителям – юридическим лицам	75-2	68

Окончание табл. 2

1	2	3
Удержан налог на доходы физических лиц с сумм, выплаченных учредителям – физическим лицам, не являющимся работниками организации	75-2	68
Удержан налог на доходы физических лиц с сумм, выплаченных учредителям – работникам организации	70	68
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям в денежной форме	75-2, 70	50,51,52
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям в натуральной форме (товарами, готовой продукцией, работами, услугами)	75-2, 70	90-1
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям прочим имуществом организации	75-2, 70	91-1

### 1.3 Учет денежных средств

**Учет наличных денежных средств.** Порядок ведения кассовых операций регулирует Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Для работы с наличными деньгами организация должна иметь кассу и соблюдать установленные законодательством требования. Ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе организации, несет кассир, с которым должен быть заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

В кассе разрешается хранить денежные средства в пределах установленного лимита, который определяет организация самостоятельно с учетом объемов поступления или выдачи денежных средств. Если сумма лимита остатка кассы не установлена, он считается равным нулю.

Сверх лимита наличные деньги в кассе могут храниться в дни выплаты зарплаты и пособий – в течение 3 рабочих дней (включая день получения денег в банке). За превышение лимита на руководителя организации может быть наложен административный штраф, также может быть оштрафована и организация. Организации-субъекты малого предпринимательства могут не устанавливать лимит остатка наличных денег и хранить их в полном объеме в кассе, не сдавая в банк (Указания ЦБ РФ от 11.03.2014 № 3210-У).

За несоблюдение кассовой дисциплины организация может быть оштрафована по ст.15.1 КоАП РФ на сумму до 50000 рублей. Срок исковой давности по административным правонарушениям составляет два месяца. Кассовую дисциплину организации проверяет ИФНС. Действующими нормативными правовыми актами периодичность проведения проверок за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей не ограничена.

Порядок проведения наличных расчетов регламентирует Указание ЦБ РФ от 07.10.2013 № 3073-У. согласно данному документу наличную выручку организация может расходовать на следующие цели:

- на выдачу работникам заработной платы, стипендий, пособий, денежных средств под отчет;
- оплату поставщикам и заказчикам товаров (за исключением ценных бумаг), работ, услуг (за исключением аренды недвижимости);
- возврат денежных средств покупателям товаров, работ, услуг, оплаченных наличными.

Расчеты наличными деньгами между организациями и предпринимателями ограничены. При расчетах с юридическим лицом предел в рамках одного договора составляет не более 100 000 руб. (Указания Банка России от 07.10.2013 № 3073-У).

Расчеты с участием граждан осуществляются без ограничения суммы.

Основными документами по учету кассовых операций являются:

- приходный кассовый ордер (ф. КО-1) – оформляется на каждое поступление денежных средств в кассу, выписывается работником бухгалтерии, подписывается главным бухгалтером и передается в кассу для исполнения;
- расходный кассовый ордер (ф. КО-2) – оформляется при выдаче денежных средств из кассы, выписывает бухгалтер, подписывается руководителем, главным бухгалтером.

После завершения операций все приходные и расходные кассовые ордера подписываются кассиром, а приложенные к ним документы гасятся штампами «получено» или «оплачено».

В случае выдачи из кассы зарплаты, премий и т.д. оформляются платежные или расчетно-платежные ведомости, подписываемые руководителем и главным бухгалтером организации. По истечении 3

дней против фамилий лиц, не получивших суммы, ставится штамп «депонировано».

- Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (КО-3) предназначен для регистрации кассовых документов, открывается отдельно для приходных и расходных кассовых ордеров. Ведется раздельная нумерация приходных и расходных кассовых ордеров, начиная с каждого отчетного года.

- Кассовая книга (КО-4) ведется кассиром для учета движения наличных денежных средств. Организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге должны быть пронумерованы, прошнурованы и опечатаны. И количество закрепляют своими подписями руководитель и главный бухгалтер организации. На каждый день в кассовой книге открывается отдельный лист, записи производятся сразу после получения или выдачи денег. Записи в кассовой книге ведутся в 2 экземплярах через копировальную бумагу, вторые экземпляры листов – отрывные и служат отчетами кассира. В конце рабочего дня кассир подводит итог операций за день и выводит остаток по кассе на следующее число, сдает для проверки отчеты в бухгалтерию вместе с приходными и расходными кассовыми ордерами под расписку в кассовой книге.

Для учета наличия и движения денежных средств организации предназначен активный счет 50 «Касса». По дебету счета отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

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 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитываются наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокза-

лов, 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 в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 1-АПК.

### *Учет безналичных денежных средств*

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Чтобы открыть расчетный счет, нужно представить в банк следующие документы:

- заявление на открытие счета;
- карточки с образцами подписей руководителя, главного бухгалтера и оттиском печати организации (два экземпляра);
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- копию свидетельства о постановке организации на учет в налоговой инспекции;
- копию справки Госкомстата России о присвоении организации статистических кодов.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из его расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные сче-

та». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит – уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами (платежные поручения, аккредитивы и пр.). Выписка банка является регистром аналитического учета. Регистром синтетического учета по счету 51 является журнал-ордер № 2-АПК, который составляется на основании выписок банка.

### *Учет валютных денежных средств*

Для хранения денежных средств в иностранной валюте организации имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами. Чтобы открыть валютный счет, потребуются такие же документы, а также справка об открытии расчетного счета.

Открытие валютного счета предполагает открытие:

- транзитного валютного счета – для зачисления поступившей валютной выручки и других платежей в иностранной валюте;
- текущего валютного счета – для учета иностранной валюты, находящейся в распоряжении организации;
- специального транзитного валютного счета – для зачисления иностранной валюты, которую банк покупает по вашему распоряжению.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту – списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Для учета валютных операций к счету 52 «Валютные счета» открывают субсчета:

- 52-1 «Валютные счета внутри страны»;

- 52-2 «Валютные счета за рубежом».

Субсчета 2-го порядка помогают вести отдельный учет по счетам, открытым в разной валюте. Но чаще всего субсчета 2-го порядка создаются для отражения операций на текущем, транзитном и специальном транзитном счетах.

К субсчету 52-1 открывают субсчета второго порядка:

- 52-1-1 «Текущий валютный счет»;
- 52-1-2 «Транзитный валютный счет»;
- 52-1-3 «Специальный транзитный валютный счет».

Субсчет 52-1-1 «Текущий валютный счет» открывается организациями для зачисления ее валютной выручки, процентов банка за пользование свободными средствами и прочих поступлений в валюте, связанных с ведением хозяйственной деятельности. Валютные счета за границей в соответствии с федеральным законодательством могут открываться для операций, связанных с движением капитальных вложений, учета средств, оставшихся в распоряжении организации после продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством. По дебету счета 52-1-1 «Текущие валютные счета» отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52-1-2 «Транзитный валютный счет», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет. С кредита счета 52-1-1 «Текущий валютный счет» валюта списывается в безналичном и наличном порядке. Снятие наличной иностранной валюты со счета 52-1-1 разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России.

Субсчет 52-1-2 «Транзитный валютный счет» использовался ранее для обязательной продажи валютной выручки, которая была перечислена нерезидентами в оплату услуг или продукции. После осуществления продажи необходимой суммы инвалюты оставшаяся на транзитном счете сумма переводилась банком на текущий счет клиента, открытый в валюте. Сейчас транзитный счет служит для учета на нем сумм, в отношении которых в банк еще не подана информация, подтверждающая принадлежность валютных поступлений к определенному договору и паспорту сделки.

52-1-3 «Специальный транзитный валютный счет» открывается уполномоченным банком самостоятельно без участия клиента, ис-

пользуется для учета операций по приобретению валюты за рубли и ее обратной продажи на внутреннем валютном рынке. Покупка валюты разрешается для оплаты импортных товаров, выплат комиссионных вознаграждений уполномоченным банкам, оплаты командировочных расходов.

Все свободные денежные средства в инвалюте компании обычно хранят на валютных счетах тех банков, которые имеют соответствующие лицензии на право проведения валютных операций, выданные Центробанком.

На субсчете 52-2 «Валютные счета за рубежом» отражается движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом. Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка Российской Федерации на открытие счетов в иностранных банках.

По дебету данного субсчета отражаются:

- операции по получению средств, переводимых с текущих счетов компании, открытых в уполномоченных российских банках;
- неиспользованная валюта;
- начисленные банком проценты за пользование остатком средств на счете;
- ранее ошибочно списанные и затем возвращенные средства.

По кредиту счета отражаются:

- операции по оплате за содержание зарубежного представительства компании;
- снятые для выплаты зарплаты средства и компенсации командировочных расходов, а также для оплаты других утвержденных сметой расходов;
- расходы по обслуживанию счета;
- переводы на текущий счет компании, открытый в российском уполномоченном банке.

Каждый банковский валютный счет обычно ведется в той валюте, которую при его открытии указал клиент банка. В случае поступления другой валюты на этот счет банк самостоятельно ее конвертирует на условиях, прописанных в договоре об обслуживании счета. Валюта конвертируется по действующему на день перевода курсу международного валютного рынка.

Для учета валютных операций может быть также использован активный счет 55 «Специальные счета в банках». На нем обобщаются

сведения о наличии/движении денег на территории России и за границей как в российских рублях, так и в инвалюте: в чековых книжках, аккредитивах, на депозитах и в иных платежных формах (за исключением векселей). По каждой из платежных форм к счету 55 открываются субсчета 1-го порядка. Аналитический учет ведется по каждому аккредитиву, депозиту, чековой книжке и т.д.

Также для учета валютных операций (при покупке валюты) организациями может использоваться счет 57 «Переводы в пути». Для счета 57 могут быть открыты субсчета 1-го порядка:

- 57-1 – Валюта, перечисленная для продажи;
- 57-2 – Валюта на продажу, депонированная банковским учреждением;
- 57-3 – Деньги в рублях, перечисленные для приобретения валюты (здесь учитываются средства до наступления дня приобретения).

#### *Учет денежных средств на специальных банковских счетах*

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки»;
- 55-3 «Депозитные счета» и др.

*Аккредитивная форма расчетов* применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления. Особенность аккредитивной формы расчетов в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив – условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов,

соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи. Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.).

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям против представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемно-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Аккредитив учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют следующей бухгалтерской записью:

- Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».
- Кредит счета 52 «Расчетные счета».

Когда аккредитив выставляют за счет банковского кредита, составляют следующую запись:

- Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».
- Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату счетов поставщиков с аккредитивного счета оформляют следующей записью:

- Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
- Кредит счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

*Расчеты чеками.* Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в последние годы все шире используется при одногородних расчетах (особенно для расчетов с транспортными организациями). Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом РФ, а в части, им не урегулированной, другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем. Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, как правило, на следующий день со дня выписки для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов. По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

*Депозитные счета* учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступивших бюджетных средств); средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходовемых организацией с отдельного счета.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т.п. на территории страны и за рубежом.

Регистрами синтетического и аналитического учета по счету 55 являются журнал-ордер № 3-АПК, который составляется на основании выписок банка.

### *Учет переводов в пути*

Денежные средства, поступающие в кассу организации, подлежат сдаче на счета в кредитных организациях. Порядок и сроки сдачи наличных денежных средств устанавливаются кредитной организацией с учетом территориального расположения организации, режима работы и специфики деятельности. При этом денежные средства могут быть сданы в кассы кредитной организации, инкассаторам, в сберегательные кассы или в кассы почтовых отделений.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Суммы наличных денежных средств, сданных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73).

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

### Тестовые задания по теме 1

1. Зарегистрирован уставный капитал организации:

- a) Дт 82 Кт 80;
- b) Дт 80 Кт 75;
- c) Дт 75 Кт 80;
- d) Дт 84 Кт 80.

2. Для ведения синтетического учета уставного капитала предназначен:

- a) журнал-ордер № 11-АПК;
- b) журнал-ордер № 16-АПК;
- c) журнал-ордер № 13-АПК;
- d) журнал-ордер № 12-АПК.

3. В зависимости от организационно-правовой формы коммерческой организации ее уставный капитал может выступать в форме:

- a) уставного капитала;
- b) складочного капитала;
- c) уставного фонда;
- d) паевого фонда.

4. В полном товариществе и товариществе на вере уставный капитал выступает в форме:

- a) уставного капитала;
- b) складочного капитала;
- c) уставного фонда;
- d) паевого фонда.

5. В унитарных предприятиях уставный капитал выступает в форме:

- a) уставного капитала;
- b) складочного капитала;
- c) уставного фонда;
- d) паевого фонда.

6. В производственных кооперативах уставный капитал выступает в форме:

- a) уставного капитала;
- b) складочного капитала;
- c) уставного фонда;
- d) паевого фонда.

7. Поступило в качестве вклада в уставный капитал оборудование, требующее монтажа:

- a) Дт 08 Кт 80;
- b) Дт 07 Кт 75;
- c) Дт 08 Кт 75;
- d) Дт 10 Кт 80.

8. Поступили материалы в качестве вклада в уставный капитал:

- a) Дт 08 Кт 80;
- b) Дт 07 Кт 75;
- c) Дт 10 Кт 75;
- d) Дт 10 Кт 80.

9. Погашена задолженность по вкладам в уставный капитал наличными денежными средствами:

- a) Дт 50 Кт 80;
- b) Дт 50 Кт 75;
- c) Дт 51 Кт 75;
- d) Дт 55 Кт 80.

10. Поступили объекты основных средств в качестве вклада в уставный капитал:

- a) Дт 08 Кт 80;
- b) Дт 07 Кт 75;
- c) Дт 08 Кт 75;
- d) Дт 10 Кт 80.

11. Операции по движению денежных средств в кассе отражаются на основании документов:

- a) приходного кассового ордера;
- b) банковских выписок;
- c) журнала-ордера 1-АПК;
- d) расходного кассового ордера.

12. Информация о движении денежных средств в кассе обобщается:

- a) в приходных кассовых ордерах;
- b) расходных кассовых ордерах;
- c) журнале-ордере № 1-АПК;
- d) журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

13. Учет наличия и движения денежных документов осуществляется на счете:

- a) 50 «Касса»;
- b) 55 «Специальные счета в банках»;
- c) 51 «Расчетные счета»;
- d) 57 «Переводы в пути».

14. Для открытия расчетного счета организация представляет в банк документы:

- a) заявление на открытие счета;
- b) справки о постановке на учет в налоговой инспекции и в государственных внебюджетных фондах;
- c) бухгалтерский баланс;
- d) банковские карточки.

15. Операции по движению денежных средств отражаются на счете 51 «Расчетные счета» на основании:

- a) приходного кассового ордера;
- b) банковских выписок;
- c) журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- d) расходного кассового ордера.

16. Сдача выручки инкассатору для зачисления на расчетный счет организации отражается проводкой:

- a) Дт 50 Кт 57;
- b) Дт 57 Кт 50;
- c) Дт 51 Кт 57;
- d) Дт 51 Кт 76.

17. Погашена задолженность перед поставщиками за полученную продукцию с расчетного счета:

- a) Дт 76 Кт 50;
- b) Дт 60 Кт 51;
- c) Дт 60 Кт 76;
- d) Дт 60 Кт 55.

18. Погашена задолженность перед поставщиками за полученную продукцию средствами выставленного аккредитива:

- a) Дт 76 Кт 50;
- b) Дт 60 Кт 51;
- c) Дт 60 Кт 76;
- d) Дт 60 Кт 55.

19. Списаны средства неиспользованного аккредитива:

- a) Дт 55 Кт 51;
- b) Дт 55 Кт 66;
- c) Дт 60 Кт 55;
- d) Дт 51 Кт 55.

20. Депонированы средства для приобретения чековых книжек:

- a) Дт 55-2 Кт 51;
- b) Дт 55-1 Кт 66;
- c) Дт 60 Кт 55-1;
- d) Дт 51 Кт 55-3.

## **ТЕМА 2 УЧЕТ ПРОЦЕССА ЗАГОТОВЛЕНИЯ В ОРГАНИЗАЦИИ**

**2.1 Учет процесса заготовления и приобретения материальных ценностей.**

**2.2 Учет приобретения материалов.**

**2.3 Учет капитальных затрат на приобретение и изготовление внеоборотных активов.**

**2.4 Учет поступления основных средств.**

**2.5 Учет поступления нематериальных активов.**

**2.6 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.**

### **2.1 Учет процесса заготовления и приобретения материальных ценностей**

Процесс заготовления ресурсов представляет собой процесс обеспечения организации сырьем, материалами, другими предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления производства продукции. На этой стадии организация приобретает у поставщиков основные средства, нематериальные активы, производственные запасы и т.д., затраты на приобретение которых учитываются обособленно.

Основные средства, нематериальные активы находятся в обороте более года и используются в нескольких производственных процессах. Общая сумма затрат на их приобретение образует первоначальную стоимость конкретного имущества, по которой оно приходится на соответствующие счета.

Приобретаемые материально-производственные запасы полностью потребляются в одном производственном процессе или находятся в обороте организации менее одного года. Затраты по приобретению данного имущества учитываются на соответствующих счетах материальных ресурсов. По завершении процесса на этих счетах определяется фактическая себестоимость приобретенных материалов.

В процессе приобретения (заготовления) ресурсов организация взаимодействует с поставщиками и подрядчиками, заключая договоры на поставку нужных ресурсов и выполнение соответствующих работ. Поэтому основными хозяйственными операциями, отражаемыми на счетах бухгалтерского учета в данном процессе, являются (рис. 2):

- поступление ресурсов (операции 2 а и 2 г на схеме), получение услуг по их доставке и установке (операция 2 б на схеме) и возникновение задолженности поставщикам за ресурсы и подрядчикам за услуги;

- погашение задолженности поставщикам и подрядчикам при оплате их счетов (операция 2 в на схеме).



Рисунок 2 – Схема учета процесса приобретения (заготовления) ресурсов

Последовательность операций может быть разной в зависимости от условий договора. Например, при 100%-й предварительной оплате ресурсов, предусмотренной в договоре поставки, в бухгалтерском учете отражается сначала перечисление средств в погашение задолженности поставщику, а затем поступление ресурсов и возникновение задолженности поставщику.

Задачами бухгалтерского учета процесса приобретения (заготовления) ресурсов являются:

- документальное оформление и своевременное отражение в учете поступления материалов, основных средств, нематериальных активов;
- достоверное исчисление первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов, фактической себестоимости приобретения материалов;
- своевременное погашение задолженности поставщикам и подрядчикам.

## 2.2 Учет приобретения материалов

Нормативным документом, согласно которому ведется учет материалов, является ПБУ «Учет материально производственных запасов» (ПБУ 5/01).

Учет материалов ведется на счете 10 «Материалы» в разрезе предусмотренных субсчетов по видам материалов. Счет – активный, по дебету отражается поступление материальных ценностей, по кредиту – их списание.

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»;
- 10-3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-4 «Топливо»;
- 10-5 «Тара и тарные материалы»;
- 10-6 «Запасные части»;
- 10-7 «Корма»;
- 10-8 «Семена и посадочный материал»;
- 10-9 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»;
- 10-10 «Строительные материалы»;
- 10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности (сроком полезного использования до 12 месяцев)»;
- 10-12 «Прочие материалы».

В учете поступление материалов может отражаться:

- по фактической себестоимости приобретения;
- учетным ценам.

*Фактическая себестоимость* материалов согласно ПБУ 5/01 складывается из следующих затрат:

- суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу, а также за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с покупкой материалов (например, НДС по материалам, используемым в производстве продукции, не облагаемой этим налогом);

- вознаграждения посредническим организациям, через которые приобретены материалы;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования – транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию;
- прочие расходы, связанные с приобретением материалов.

В заготовительную стоимость производственных запасов входят транспортно-заготовительные расходы. К транспортно-заготовительным расходам, связанным с приобретением материалов, относятся:

- расходы на транспортировку и погрузку материалов в транспортные средства;
- расходы на хранение материалов;
- расходы на содержание заготовительно-складского аппарата;
- вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, через которые приобретены материалы;
- расходы по таре;
- таможенные пошлины и иные платежи, связанные с импортом материалов;
- недостачи и потери от порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли;
- прочие расходы, связанные с приобретением материалов.

При использовании фактической себестоимости для учета материалов используется счет 10.

Оприходование материалов отражают записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности и характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.д.

Транспортно-заготовительные расходы можно включать в фактическую себестоимость материалов и учитывать эти расходы на том же субсчете счета 10, что и сами материалы, либо отражать на отдельном субсчете счета 10.

При отпуске материалов в производство транспортно-заготовительные расходы списываются на счета по учету затрат вместе со стоимостью материалов, переданных в производство исходя из среднего процента ТЗР.

Для этого ежемесячно бухгалтерия определяет сумму и процент ТЗР по всему объему материалов, которые находятся на предприятии (остаток материалов на н.м. + поступление за месяц). Это необходимо для расчета суммы ТЗР, которую относят на израсходованные в отчетном месяце материалы. Сумму ТЗР по израсходованным материалам списывают на те же счета, что и материалы.

*Учет материалов по учетным ценам* целесообразно использовать фирмам, у которых большая номенклатура используемых материалов и документы, необходимые для формирования фактической себестоимости материалов, могут поступать в бухгалтерию с разрывом во времени.

Учетную цену МПЗ хозяйство может установить самостоятельно – договорные цены; фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца или года; планово-расчетные цены; средняя цена группы однородных материалов и т.д. Порядок определения учетных цен должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учет материалов по учетным ценам организуют с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

На счете 10 «Материалы» движение материальных ценностей отражаются по установленной учетной стоимости.

На счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» обобщается информация о приобретении запасов, относящихся к средствам в обороте. По дебету счета отражается фактическая покупная стоимость приобретенных материально-производственных запасов, определяемая по расчетным документам поставщиков, по кредиту – учетная стоимость фактически оприходованных материальных ценностей.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» является регулирующим счетом к основному счету 10 «Материалы», обобщает информацию о разнице в стоимости приобретения запасов, исчисленной в фактических затратах на приобретение и по учетной стоимости.

На основании поступивших в организацию документов поставщиков делают запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счетов в зависимости от канала поступления ценностей и характера расходов по заготовке и доставке их в организацию:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т.д.

При этом запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производят независимо от того, когда материалы поступили в организацию – до или после получения расчетных документов поставщика.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражают записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» по учетным ценам.

При учете материалов по учетным ценам разницу между стоимостью ценностей по учетным ценам и фактической себестоимостью их приобретения (заготовления) отражают на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

В конце отчетного месяца отклонения в стоимости израсходованных по учетным ценам материалам списываются на счета, куда они были отпущены пропорционально их стоимости.

Сумма превышения фактической себестоимости запасов над их учетной ценой (Сдт по счету 16), подлежащая списанию, рассчитывается по формуле

$$\text{Сумма откл. за мес.} = \frac{\text{Сдт сч. 16 на н.м.} + \text{Доб сч. 16 за месяц}}{\text{Сдт сч. 10 на н.м.} + \text{Доб сч. 10 за месяц}} * \text{Коб сч. 10}$$

Сумма превышения учетной цены над фактические себестоимостью запасов (Скт по счету 16) сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны мате-

риалы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сальдо счета 16 отражает сумму отклонения, приходящуюся на остаток материалов на складе организации на конец месяца.

Для приемки, хранения, отпуска и списания материалов используют следующие первичные документы:

- доверенность (формы № М-2 и № М-2а);
- приходный ордер (форма № М-4);
- акт о приемке материалов (форма № М-7);
- карточка учета материалов (форма № М-17);
- акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35);
- ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения (форма № МХ-19);
- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3).

Поступление материалов на предприятие может происходить разными способами. Наиболее распространенным является их приобретение по договорам купли-продажи непосредственно у поставщиков или в оптовых магазинах при помощи подотчетных лиц. Если предприятием установлено правило, по которому учетная стоимость материалов включает в себя ТЗР, то в бухгалтерском учете операции по приобретению материалов оформляются следующими проводками:

- Дт 60 – Кт 51 – оплачено поставщику материалов;
- Дт 10 – Кт 60 – отражена стоимость материалов без НДС;
- Дт 19-3 – Кт 60 – учтена сумма НДС по приобретенным материалам;
- Дт 60, 76 – Кт 51 – оплачены транспортные расходы;
- Дт 10 – Кт 60, 76 – отражена сумма транспортных расходов без НДС;
- Дт 19-3 – Кт 60, 76 – учтена сумма НДС по транспортным расходам;
- Дт 68 – Кт 19-3 – предъявлена к зачету с бюджетом сумма оплаченного НДС.

Поступление материалов возможно через подотчетных лиц предприятия. Подотчетными лицами являются сотрудники предприятия, которые по приказу руководства имеют право получать денежные средства на покупку материальных ценностей для целей произ-

водства и хозяйственных нужд. Если материалы приобретаются в оптовом магазине через подотчетное лицо, то следует иметь в виду, что расчеты наличными деньгами законодательно ограничены: ежедневно по одной сделке можно оплачивать не более 100 тыс. руб. В бухгалтерском учете операции по приобретению материалов подотчетными лицами оформляются следующими проводками:

- Дт 71 – Кт 50 – выдана сумма подотчетному лицу для покупки материалов;
- Дт 10 – Кт 71 – отражена стоимость материалов без НДС;
- Дт 19-3 – Кт 71 – учтена сумма НДС по приобретенным материалам;
- Дт 10 – Кт 71 – отражена сумма транспортных расходов без НДС;
- Дт 19-3 – Кт 71 – учтена сумма НДС по транспортным расходам;
- Дт 68 – Кт 19-3 – предъявлена к зачету с бюджетом сумма оплаченного НДС.

Если в учетной политике предприятия установлено правило выделения ТЗР, то для их учета применяется либо отдельный субсчет счета 10 «Материалы», либо счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В этом случае совокупность проводок по закупке материалов будет выглядеть следующим образом:

- Дт 60 – Кт 51 – оплачено поставщику материалов;
- Дт 10 – Кт 60 – отражена стоимость материалов без НДС;
- Дт 19-3 – Кт 60 – учтена сумма НДС по приобретенным материалам;
- Дт 76 – Кт 51 – оплачены транспортные расходы;
- Дт 15 – Кт 76 – отражена сумма транспортных расходов без НДС;
- Дт 19-4 – Кт 76 – учтена сумма НДС по транспортным расходам;
- Дт 68 – Кт 19-3 – предъявлена к зачету сумма оплаченного НДС по материалам;
- Дт 68 – Кт 19-4 – предъявлена к зачету с бюджетом сумма оплаченного НДС по ТЗР.

Приемка материалов, поступающих по договору купли-продажи, осуществляется по накладной. В ряде случаев она происходит вне предприятия, например, на станции железной дороги. Тогда она про-

водится по акту приемки уполномоченным представителем предприятия, имеющим при себе доверенность. При обнаружении нарушения пломбы на вагоне он должен вызвать представителя поставщика. Если представитель поставщика не прибудет в течение трех суток, приемка может быть осуществлена с участием третьей стороны (например, представителя органов внутренних дел). Выявленная недостача отмечается в акте приемки, который служит основанием для предъявления претензии поставщику.

Материалы могут поступить на склад предприятия при разборке ликвидированных основных средств. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

- Дт 02 – Кт 01 – списана сумма накопленной амортизации основного средства;
- Дт 91 – Кт 70 – начислена заработная плата работникам, занятым на разборке;
- Дт 91 – Кт 69 – отражены отчисления в социальные фонды;
- Дт 10 – Кт 91 – оприходованы материалы при разборке основного средства,

Материалы могут быть изготовлены на собственном производстве. Тогда в бухгалтерском учете будут сделаны записи:

- Дт 23 – Кт 10, 43, 69, 70 – отражены расходы по изготовлению материалов;
- Дт 10 – Кт 23 – материалы собственного изготовления оприходованы на склад.

#### *Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным материалам*

Добавленная стоимость – стоимость, которая создается на предприятии в виде прибавления собственных расходов и затрат к стоимости использованных материальных ценностей, работ и услуг, закупленных у поставщиков. Например, если предприятие производит мебель, то оно к стоимости купленных досок, фанеры, лака и т.п. прибавляет объем собственных работ и материальных ценностей, которые и выступают в качестве добавленной стоимости.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – изъятие части добавленной стоимости в государственный и местный бюджеты (далее просто бюджет).

Прием определения НДС заключается в следующем. При покупке материальных ценностей (работ, услуг) у поставщиков предприятие оплачивает одновременно и НДС по ним. Получив оплату за свою продукцию, поставщики перечисляют эти суммы НДС в бюджет. Когда предприятие изготовит свою собственную продукцию и реализует ее покупателям, то оно обязано с выручки начислить сумму НДС в бюджет. При этом следует учесть ту долю налога, которая уже уплачена опосредованно – через поставщиков.

Поэтому в бухгалтерском учете организации при приемке материальных ценностей (работ и услуг) надо уделять внимание отражению выделенного и/или оплаченного НДС. Иначе его придется уплачивать еще раз. Для этих целей существует специальный документ - счет-фактура, в котором поставщик (подрядчик) проставляет общую цену и выделяет из нее сумму НДС, одновременно занося ее в книгу продаж. Покупатель, приобретая материальные ценности (работы и услуги), отражает сумму НДС в книге покупок. Таким образом, каждое предприятие ведет у себя две книги: покупок и продаж. Если деньги переведены, то покупатель с полным основанием может отразить это в своем учете в виде операции зачета с бюджетом по НДС.

Бухгалтерские проводки будут выглядеть следующим образом:

- Дт 60 – Кт 51 – уплачено поставщику за материалы;
- Дт 10 – Кт 60 – отражена балансовая стоимость поступивших материалов без НДС;
- Дт 19-3 – Кт 60 – учтена сумма НДС по приобретенным материалам;
- Дт 68-2 – Кт 19-3 – оплаченный НДС предъявлен к зачету с бюджетом.

При реализации своей продукции покупатель материалов начисляет НДС следующей проводкой:

- Дт 90 – Кт 68-2 – начислен НДС от продажи продукции собственного производства.

В начисленную для уплаты в бюджет сумму НДС входит и сумма НДС, уплаченная поставщикам материалов. Но первая сумма проходит по кредиту субсчета 68-2, а вторая – по дебету. Поэтому в бюджет перечисляется разница между начисленным и зачтенным НДС:

- Дт 68-2 – Кт 51 – произведена оплата НДС.

## Тестовые задания по теме 2.2

1. Фактическая себестоимость производственных запасов складывается из следующих затрат:

- а) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с покупкой материалов;
- б) возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с покупкой материалов;
- в) вознаграждения посредническим организациям, через которые приобретены материалы;
- г) транспортно-заготовительные расходы.

2. К транспортно-заготовительным расходам, связанным с приобретением материалов, относятся:

- а) расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию;
- б) суммы, уплаченные в соответствии с договором продавцу, а также за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- в) расходы на хранение материалов;
- г) недостачи и потери от порчи материалов в пути в пределах норм естественной убыли.

3. Все затраты, связанные с приобретением материалов по фактической себестоимости отражаются:

- а) на счете 10;
- б) счете 14;
- в) счете 16;
- г) счетах 10, 15, 16.

4. Фактические затраты, связанные с приобретением материалов, учитываемых по учетным ценам, отражаются:

- а) на счете 10 «Материалы»;
- б) счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- в) счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- г) счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

5. Отражено поступление материалов по учетным ценам:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 15 Кт 60;
- c) Дт 10 Кт 15;
- d) Дт 16 Кт 15.

6. Отражено поступление материалов по фактической себестоимости:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 15 Кт 16;
- c) Дт 10 Кт 15;
- d) Дт 16 Кт 15.

7. Отражены транспортные расходы, связанные с доставкой материалов:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 15 Кт 16;
- c) Дт 10 Кт 15;
- d) Дт 16 Кт 15.

8. Списано отклонение в стоимости материалов, израсходованных в течение месяца на основное производство:

- a) Дт 08 Кт 16;
- b) Дт 15 Кт 16;
- c) Дт 20 Кт 16;
- d) Дт 26 Кт 16.

9. Списано отклонение в стоимости проданных материалов:

- a) Дт 08 Кт 16;
- b) Дт 91 Кт 16;
- c) Дт 23 Кт 16;
- d) Дт 20 Кт 16.

### **2.3 Учет капитальных затрат на приобретение и изготовление внеоборотных активов**

*Долгосрочные инвестиции* – затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи,

за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение действующих организаций и объектов непродуцированной сферы;
- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, лицензий, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-исследовательских работ и др.).

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов, приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть собственные средства организаций и привлеченные – долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета, предоставляемые на безвозвратной и возвратной основе.

К собственным средствам, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций, относят прибыль, остающуюся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, и др.

Основными задачами учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;

- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим затратам:

- в целом по строительству и отдельным объектам (здание, сооружение и др.), входящим в него;

- по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
- 08-5 «Приобретение нематериальных активов»;
- 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-7 «Приобретение взрослых животных»;
- 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактические затраты на строительство и приобретение соответствующих активов, а также затраты на формирование основного стада.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершённым операциям формирования основного стада списываются со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершённое строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных затрат по формированию основного стада. С 1 января 2000 г. к незавершённым капитальным вложениям относят объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию.

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту, а также по видам животных.

#### *Учет операции по приобретению земельных участков и объектов природопользования*

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных организациями в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по субсчетам 08-1 «Приобретение земельных участков» и 08-2 «Приобретение объектов природопользования» согласно оплаченным или принятым счетам продавцов.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению и затрат по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей. Указанные расходы по приобретению земельных участков и объектов природопользования отражают по дебету первого и второго субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

После принятия к бухгалтерскому учету земельных участков и объектов природопользования затраты, учтенные на счете 08, списывают с кредита этого счета в дебет счета 01 «Основные средства».

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений они принимаются на учет по первоначальной стоимости в качестве отдельных объектов основных средств.

При оприходовании и постановке на учет земельных угодий составляются «Акт на оприходование земельных угодий» (форма № 401-АПК) и «Акт оприходования земель (земельной доли)» (форма № 402-АПК). В акте формы № 401-АПК отражаются количество, вид угодий, качество земель, балансовая стоимость объекта, указывается расположение земельного участка. При передаче земельного участка к документу прилагаются ксерокопия экспликации и план границ участка, дается на них ссылка в акте.

Акт составляется комиссией в двух экземплярах для принимающей и передающей стороны. В состав комиссии рекомендуется включать юристконсульта или экономиста, бухгалтера, главного агронома, агронома, представителя комитета по земельным ресурсам и землеустройству.

На основании акта, после его утверждения руководителем и передачи в бухгалтерию, делаются соответствующие учетные записи.

Акт формы № 402-АПК предназначен для отражения в бухгалтерском учете поступления земельных участков (земельных долей), находящихся в собственности, аренде и пользовании, в том числе и от физических лиц. В документе приводятся наименование, полная характеристика угодий, их видов и категорий, первоначальная стоимость принимаемого на учет объекта.

Акт составляется в двух экземплярах для передающей и принимающей стороны. Если передающей стороной является физическое лицо, то оно обязательно участвует в процессе приема-передачи. Если передающая сторона – юридическое лицо, то его представители также входят в состав комиссии.

Аналитический учет ведется в «Ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту» (форма № 79-АПК) и «Ведомости учета затрат по законченным капитальным вложениям» (форма № 80-АПК). В указанных регистрах сосредоточен учет затрат, связанных с вложениями во внеоборотные активы, в том числе затрат в земельные участки. Ведомость формы 79-АПК открывается на квартал, полугодие или год.

Записи в ведомости формы 80-АПК производят на основании ведомости формы 79-АПК. Синтетический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчету 1 «Приобретение земельных участков» и субсчету 2 «Приобретение объектов природопользования» ведут в журнале-ордере № 16-АПК по кредиту счета 08 в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства». Записи в журнал-ордер № 16-АПК производят по данным ведомости формы № 80-АПК.

### *Учет затрат по строительству объектов*

Порядок учета затрат по строительству объектов зависит от способа их производства – подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе производства строительные работы, выполненные и оформленные в установленном порядке, и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и осуществляется в соответствии с порядком, установленным ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ и другими инструкциями по учету строительства. При этом на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

В соответствии с указанными Типовыми методическими рекомендациями строительным организациям рекомендуется вести учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов:

- «Материалы»;
- «Расходы на оплату труда рабочих»;
- «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- «Накладные расходы».

Строительная организация может исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности самостоятельно расширять

номенклатуру статей затрат на производство строительных работ. Указанные расходы списывают в дебет счета 08 с кредита счетов 10 «Материалы» (на стоимость использованных в строительстве материалов), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (на суммы, начисленные во внебюджетные фонды) и др.

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно заказчиком при осуществлении строительных работ как подрядным, так и хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик).

При поступлении оборудования, требующего монтажа, его приходят по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов.

Первичный учет движения оборудования ведут в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов, но с использованием первичных документов, предназначенных специально для учета оборудования (акт о приемке оборудования и др.).

При строительстве объектов подрядным способом заказчик передает оборудование для монтажа строительной организации по акту передачи оборудования. При этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке», а у строительной организации оно принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж на основании справок о выполненных работах или актов инвентаризации незавершенного производства строительных работ стоимость оборудования списывают у заказчика с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В учете застройщика оборудование, сданное в монтаж, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактическим расходам, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим кон-

струкциям здания (сооружения)) или начата укрупнительная сборка оборудования.

При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и отражают на счете 08.

Синтетический учет по счету 08 субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» ведется в журнале-ордере № 16-АПК.

### *Учет приобретения основных средств и нематериальных активов*

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых предприятием отдельно от строительства объектов, стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, а также стоимость нематериальных активов, приобретенных предприятиями, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражают на счете 08 согласно полученным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражают на счетах учета оборудования как находящихся в пути.

При обеспечении строек указанными материальными ценностями согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке.

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

#### *Учет затрат по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота*

Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется за счет перевода молодняка в основное стадо, приобретения взрослых животных и безвозмездного их получения. Затраты по формированию основного стада учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Перевод молодняка продуктивного и рабочего скота в основное стадо оформляется бухгалтерской записью по дебету субсчета 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Переведенный молодняк одновременно списывается в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита субсчета 08-6. Списание со счета 11 осуществляется по стоимости, числящейся на начало года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала года до момента перевода. В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного молодняка и его фактической себестоимостью списывается дополнительной проводкой или способом «красное сторно» со счета 11 на счет 08 и со счета 08 на счет 01.

Стоимость взрослых животных, приобретенных со стороны, приходится по дебету субсчета 08-7 «Приобретение взрослых животных» по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке.

Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой прибавляются фактические расходы по доставке животных в организацию. Рыночная стоимость животных, полученных безвозмездно, записывается в дебет счета 08 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов».

Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списывают с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

Таблица 3 – Основные хозяйственные операции по учету вложений во внеоборотные активы

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Начислена амортизация нематериальных активов, применяемых при капитальном строительстве	08	05
Израсходованы сырье и материалы в капитальном строительстве	08	10
Осуществлен перевод животных, бывших на откорме, в основное стадо	08	11
Списаны на затраты по капитальному строительству соответствующие расходы вспомогательных производств	08	23

Окончание табл. 3

1	2	3
Приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные ими работы по капитальному строительству	08	60
Показана задолженность поставщикам за приобретенные земельные участки	08	60
Начислены платежи во внебюджетные фонды, включаемые в себестоимость строительно-монтажных работ	08	68
Определена сумма заработной платы сотрудников, занятых в сфере капитального строительства	08	70
Согласно представленным авансовым отчетам списана задолженность подотчетных лиц по расходам, связанным с приобретением основных средств	08	71
Включены в расходы на капитальные суммы компенсации работникам за использование личного автомобиля и собственного инструмента в служебных целях	08	73
Произведены отчисления в фонд расходов на предстоящую оплату отпусков работников, участвующих в процессе капитальных вложений	08	96
Получены безвозмездно (по рыночной стоимости) земельные участки и объекты природопользования	08	98
Приняты на учет приобретенные в собственность объекты природопользования, а также взрослые животные (рабочий, племенной и продуктивный скот)	01	08
Оприходованы нематериальные активы, приобретенные у других организаций и лиц	04	08

### Тестовые задания по теме 2.3

1. Долгосрочные инвестиции – это:

- a) затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи;
- b) затраты на приобретение внеоборотных активов длительного пользования в виде долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций;
- c) затраты на приобретение оборотных активов организации;
- d) затраты, связанные с производством, выпуском и реализацией произведенной продукции организации.

2. Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

а) осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение действующих организаций и объектов непродуцированной сферы;

б) приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

в) приобретение земельных участков и объектов природопользования;

г) приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, лицензий, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-исследовательских работ и др.).

3. В бухгалтерском балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье:

а) «Незавершенное производство»;

б) «Основные средства»;

в) «Незавершенное строительство»;

г) «Долгосрочные финансовые вложения».

4. Синтетический учет долгосрочных инвестиций ведется на счете:

а) 01;

б) 04;

в) 08;

г) 58.

5. Сальдо по счету 08 отражает:

а) величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство;

б) величину капитальных вложений организации в приобретение основных средств;

в) сумму незаконченных затрат по формированию основного стада;

г) объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию.

6. Для ведения синтетического учета долгосрочных инвестиций предназначен:

- a) журнал-ордер № 11-АПК;
- b) журнал-ордер № 16-АПК;
- c) журнал-ордер № 13-АПК;
- d) журнал-ордер № 10-АПК.

7. Списана стоимость материалов, использованных при строительстве хозяйственным способом:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 26;
- c) Дт 08 Кт 10;
- d) Дт 08 Кт 11.

8. Начисление суммы амортизации основных средств, используемых при строительстве хозяйственным способом:

- a) Дт 20 Кт 02;
- b) Дт 08 Кт 02;
- c) Дт 08 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 02.

9. Начисление суммы амортизации нематериальных активов по долгосрочным инвестициям:

- a) Дт 20 Кт 02;
- b) Дт 08 Кт 02;
- c) Дт 08 Кт 05;
- d) Дт 26 Кт 05.

10. Начислена оплата труда работникам, занятым на строительно-монтажных работах:

- a) Дт 20 Кт 70;
- b) Дт 08 Кт 69;
- c) Дт 08 Кт 70;
- d) Дт 23 Кт 70.

11. Начислена задолженность по ЕСН по работникам, занятым на строительно-монтажных работах:

- a) Дт 20 Кт 70;
- b) Дт 08 Кт 69;
- c) Дт 08 Кт 70;
- d) Дт 23 Кт 69.

12. Начислены платежи по страхованию незавершенного строительства:

- a) Дт 20 Кт 76;
- b) Дт 08 Кт 76;
- c) Дт 08 Кт 60;
- d) Дт 26 Кт 76.

13. Приобретенное оборудование передано в монтаж:

- a) Дт 07 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 07;
- c) Дт 08 Кт 60;
- d) Дт 01 Кт 08.

14. Списана стоимость животных, переведенных в основное стадо:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 26;
- c) Дт 08 Кт 10;
- d) Дт 08 Кт 11.

15. Начислена задолженность поставщикам и подрядчикам за поступившие машины, оборудование:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 01 Кт 60;
- d) Дт 08 Кт 11.

16. Поступил безвозмездно взрослый продуктивный скот:

- a) Дт 08 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 98;
- c) Дт 08 Кт 01;
- d) Дт 08 Кт 11.

17. Зачислен в состав основных средств взрослый продуктивный скот, поступивший безвозмездно:

- a) Дт 10 Кт 60;
- b) Дт 11 Кт 08;
- c) Дт 01 Кт 08;
- d) Дт 08 Кт 01.

18. Поступила компьютерная программа, с правом исключительного пользования, от фирмы-производителя:

- a) Дт 08 Кт 60;
- b) Дт 04 Кт 98;
- c) Дт 04 Кт 60;
- d) Дт 97 Кт 60.

19. Зачислена в состав нематериальных активов поступившая компьютерная программа, с правом исключительного пользования:

- a) Дт 04 Кт 60;
- b) Дт 04 Кт 08;
- c) Дт 01 Кт 08;
- d) Дт 08 Кт 04.

20. Порядок учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы регламентируется:

- a) ПБУ 10/99;
- b) ПБУ 15/01;
- c) ПБУ 17/02;
- d) ПБУ 02/94.

## **2.4 Учет поступления основных средств**

### *Понятие, классификация и оценка основных средств*

Основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Учет основных средств регламентирует положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В соответствии с ПБУ 6/01, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

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

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

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

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

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

Группировка основных средств по отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других отраслей, непроизводственные основные средства.

По видам основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, от-

ражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Активы, в отношении которых выполняются предусмотренные условия и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

*Классификация основных средств* по видам составляет основу их аналитического учета.

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

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются:

- на принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

*Оценка основных средств.* Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

*Первоначальной стоимостью* основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

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

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

а) изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц - исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

б) внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) – по договоренности сторон;

в) полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств – по рыночной стоимости на дату оприходования;

г) приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

*Остаточная стоимость* основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять *восстановительную стоимость*.

Переоценка основных средств. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы

амортизации, начисленной за все время использования объекта путем индексации (с применением индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации Дт 01 «Основные средства» Кт 83 «Добавочный капитал». Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) – Дт 01 «Основные средства» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) – Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 01 «Основные средства». Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 01 «Основные средства».

Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) – Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кт 01 «Основные средства». Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации – Дт 83 «Добавочный капитал» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

### *Документальное оформление движения основных средств*

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств.

Указанные операции могут оформляться типовыми формами первичной учетной документации, утвержденной Постановлением

Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» либо первичными документами, формы которых разработаны в организации и утверждены приказом по учетной политике.

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления вложений во внеоборотные активы, безвозмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт приемки-передачи основных средств на каждый объект в отдельности (форма ОС-1, ОС-1а). Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица (форма ОС-1б).

Поступившее на склад оборудование для установки оформляют актом о приемке оборудования (форма ОС-14).

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют актом приемки-передачи оборудования в монтаж (форма ОС-15) с указанием в нем монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется акт о выявленных дефектах оборудования (форма ОС-16). Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма ОС-3).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют Накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма ОС-2).

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом на списание основных средств (форма ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, при-

цепы или полуприцепа – актом на списание автотранспортных средств (форма ОС-4а).

Аналитический учет основных средств. Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки (форма ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств», форма ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств», для малых предприятий форма ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств»).

На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненным ремонтным работам, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести инвентарные списки основных средств. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) – дату, номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах, и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам основных средств.

### *Синтетический учет наличия и движения основных средств*

Синтетический учет наличия и движения основных средств осуществляется на счете 01 «Основные средства», который предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Счет по отношению к балансу – активный, инвентарный. По дебету отражается поступление основных средств по первоначальной стоимости, по кредиту счета – их выбытие.

К счету в разрезе видов основных средств могут быть открыты следующие субсчета:

- «Производственные основные средства основной деятельности (кроме скота, многолетних насаждений, инвентаря, земельных участков и объектов природопользования)»;
- «Прочие производственные основные средства»;
- «Непроизводственные основные средства»;
- «Скот рабочий и продуктивный»;
- «Многолетние насаждения»;
- «Земельные участки и объекты природопользования»;
- «Объекты неинвентарного характера»;
- «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- «Основные средства, полученные по лизингу в аренду»;
- «Прочие объекты основных средств»;
- «Выбытие основных средств».

Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 13-АПК.

В синтетическом учете затраты по поступлению основных средств рассматриваются как вложения во внеоборотные активы с отражением на активном калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства, приобретенные за плату у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации, отражают проводкой:

- Дт 01 «Основные средства»;
- Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Безвозмездно принятые основные средства приходят на счет 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается на счета 91 «Прочие доходы и расходы». По безвозмездно принятым основным средствам составляются следующие бухгалтерские записи:

на первоначальную стоимость поступившего объекта:

- Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кт 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления» ввод объекта в эксплуатацию:

- Дт 01 «Основные средства»;
- Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы» ежемесячно на сумму начисленной амортизации:

- Дт 20, 23, 25, 26, 08, 44, 91 и др.;

- Кт 02 «Амортизация основных средств»

сумма амортизации включена в состав прочих доходов:

- Дт 98 «Доходы будущих периодов»;
- Кт счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, оформляют следующими бухгалтерскими записями:

на первоначальную стоимость поступившего объекта:

- Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кт 75 «Расчеты с учредителями»

ввод объекта в эксплуатацию:

- Дт 01 «Основные средства»;
- Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит – сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При продаже основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам – в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также сумму НДС по основным средствам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам») и расходы по продаже основных средств с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» и других счетов.

При безвозмездной передаче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сумму амортизации – с кредита счета 01 субсчет 11 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке и др. по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Выявленные по инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц (у бюджетных организаций излишки относят на увеличение финансирования или фондов).

## Тестовые задания по теме 2.4

1. Основные средства – это:

а) затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи;

б) часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) часть имущества, используемая в качестве предметов труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией;

г) затраты, связанные с производством, выпуском и реализацией произведенной продукции организации.

2. Порядок учета основных средств регламентируется:

а) ПБУ 10/99;

б) ПБУ 06/01;

в) ПБУ 17/02;

г) ПБУ 05/01.

3. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются:

а) в первом разделе;

б) третьем разделе;

в) втором разделе;

г) четвертом разделе.

4. Синтетический учет основных средств ведется на счете:

а) 01;

б) 04;

в) 08;

г) 58.

5. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету:

а) по восстановительной стоимости;

б) остаточной стоимости;

в) первоначальной стоимости;

г) балансовой стоимости.

6. Для ведения синтетического учета основных средств предназначен:

- a) журнал-ордер № 11-АПК;
- b) журнал-ордер № 16-АПК;
- c) журнал-ордер № 13-АПК;
- d) журнал-ордер № 10-АПК.

7. Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- a) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- b) таможенные пошлины и таможенные сборы;
- c) невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- d) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств.

8. Поступление основных средств отражается в учете на основании:

- a) акта приемки-передачи основных средств;
- b) акта приемки-передачи оборудования в монтаж;
- c) акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;
- d) накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств.

9. Поступившее на склад оборудование для установки оформляют:

- a) актом приемки-передачи основных средств;
- b) актом о приемке оборудования;
- c) актом приемки-передачи оборудования в монтаж;
- d) актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.

10. Передачу оборудования монтажным организациям оформляют:

- a) актом приемки-передачи основных средств;
- b) актом о приемке оборудования;
- c) актом приемки-передачи оборудования в монтаж;
- d) актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.

11. Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют:

- а) актом о приемке оборудования;
- б) актом приемки-передачи оборудования в монтаж;
- в) актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;
- г) накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств.

12. Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют:

- а) актом приемки-передачи основных средств;
- б) актом о приемке оборудования;
- в) актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;
- г) накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств.

13. Основным регистром аналитического учета основных средств являются:

- а) акт приемки-передачи основных средств;
- б) акт о приемке оборудования;
- в) инвентарная карточка учета объекта основных средств;
- г) накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств.

14. Зачислены в состав основных средств построенные или приобретенные объекты:

- а) Дт 01 Кт 60;
- б) Дт 01 Кт 08;
- в) Дт 01 Кт 98;
- г) Дт 08 Кт 11.

15. В состав основных средств зачислены животные, переведенные в основное стадо:

- а) Дт 01 Кт 60;
- б) Дт 01 Кт 08;
- в) Дт 01 Кт 98;
- г) Дт 08 Кт 11.

16. Отражена выбраковка продуктивного скота и постановка его на откорм:

- a) Дт 11 Кт 01;
- b) Дт 01 Кт 08;
- c) Дт 11 Кт 98;
- d) Дт 08 Кт 11.

## **2.5 Учет поступления нематериальных активов**

*Нематериальные активы* – имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

a) 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.

Учет нематериальных активов регламентирует положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относятся 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 персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Деловая репутация организации – разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.

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 ис-

пользования 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, государственных, 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.

Первоначальная стоимость определяется следующим образом для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) – по договоренности сторон (по согласованной стоимости);
- приобретенных за плату у других организаций и лиц – по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц – по рыночной стоимости на дату оприходования.

При создании нематериального актива 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 единый социальный налог);

- 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.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения объекта.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. 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 начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

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 счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

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

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

Документальное оформление, синтетический и аналитический учет нематериальных активов. Карточка учета нематериальных активов (Типовая межотраслевая форма № НМА-1) применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в использование в организацию. Карточка ведется в бухгалтерии по каждому объекту учета. Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации.

В документе указываются характеристика объекта, порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты.

Особое внимание следует обратить на правильность перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал, целесообразно отражать на счете 08 (по аналогии с основными средствами):

отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал:

- Дт 75 «Расчеты с учредителями»;
- Кт 80 «Уставный капитал»;

отражена стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов:

- Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- Кт 75 «Расчеты с учредителями»

постановка НМА на учет в организации:

- Дт 04 «Нематериальные активы»;
- Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходятся по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы».

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных сумм амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, безвозмездная передача, передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

## Тестовые задания по теме 2.5

1. Нематериальные активы – это:

а) затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи;

б) часть имущества, используемая в качестве предметов труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией;

в) имущество организации, не имеющее материально-вещественной формы, используемое в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации в течение времени, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, которое приносит организации экономические выгоды в будущем;

г) часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

2. Порядок учета нематериальных активов регламентируется:

- a) ПБУ 10/99;
- b) ПБУ 06/01;
- c) ПБУ 17/02;
- d) ПБУ 14/2000.

3. В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются:

- a) в первом разделе;
- b) третьем разделе;
- c) втором разделе;
- d) четвертом разделе.

4. Синтетический учет нематериальных активов ведется на счете:

- a) 01;
- b) 04;
- c) 08;
- d) 58.

5. Фактическими затратами на приобретение нематериальных активов являются:

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

b) таможенные пошлины и таможенные сборы;

c) возмещаемые суммы налогов;

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

6. Для ведения синтетического учета нематериальных активов предназначен:

- a) журнал-ордер № 11-АПК;
- b) журнал-ордер № 16-АПК;
- c) журнал-ордер № 13-АПК;
- d) журнал-ордер № 10-АПК.

7. Аналитический учет нематериальных активов осуществляют:

- a) в инвентарной карточке учета объекта основных средств;
- b) накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств;
- c) карточке учета нематериальных активов;
- d) журнале-ордере 13-АПК.

8. Отражены затраты на приобретение нематериальных активов:

- a) Дт 08 Кт 60;
- b) Дт 04 Кт 08;
- c) Дт 04 Кт 98;
- d) Дт 08 Кт 04.

9. Нематериальные активы приняты к учету:

- a) Дт 08 Кт 60;
- b) Дт 04 Кт 08;
- c) Дт 04 Кт 98;
- d) Дт 08 Кт 04.

10. Приняты к учету нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вкладов в уставный капитал организации:

- a) Дт 08 Кт 60;
- b) Дт 04 Кт 80;
- c) Дт 08 Кт 75;
- d) Дт 08 Кт 98.

11. Приняты к учету нематериальные активы, полученные безвозмездно:

- a) Дт 08 Кт 60;
- b) Дт 04 Кт 80;
- c) Дт 08 Кт 75;
- d) Дт 08 Кт 98.

## **2.6 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Поставщиками считаются организации, которые в соответствии с заключенными договорами осуществляют поставки сырья, товаров, полуфабрикатов, основных средств и других товарно-материальных ценностей.

В договорах указывают наименование материалов (ценностей), количество, срок поставки, порядок расчетов, способ транспортировки, санкции за нарушение условий договора, порядок приемки и т.д.

Подрядчики – строительные, научно-исследовательские, опытно-конструкторские и другие организации, которые по договорам с предприятием выполняют строительно-монтажные, ремонтные, технологические и другие работы.

Предприятие-поставщик осуществляет отгрузку продукции на основании накладных, товарно-транспортных накладных. На отгруженные материалы поставщик выписывает счет, счет-фактуру и платежное требование на востребование возникшей по поставке задолженности.

Предприятие-покупатель при получении материальных ценностей проверяет соответствие их ассортимента договорам, регистрирует в журнале учета поступающих грузов (форма М-1), делает отметку в книге учета выполнения договоров и акцептует счет, т.е. дает согласие на оплату. С этого момента в бухгалтерском учете возникают расчеты с поставщиками.

Все операции, связанные с расчетами за приобретаемые материальные и нематериальные ценности или потребленные услуги, проводят по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты предъявленного счета.

Форма расчетов за поставляемые материальные и нематериальные ценности и оказанные услуги выбирается предприятиями поставщика и покупателя самостоятельно и предусматривается договором.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками могут производиться в порядке плановых платежей, предварительной полной или частичной предоплаты платежными поручениями, в момент получения материальных ценностей – чеком, до получения материальных ценностей – аккредитивом, последующей оплаты после получения материальных ценностей платежными требованиями, предъявляемыми поставщиком. Без согласия предприятия в безакцептном порядке оплачиваются требования за отпущенный газ, воду, тепловую и электрическую энергию, услуги связи, почтово-телеграфные услуги.

Возможны акцепт и предварительная оплата счета поставщика до поступления груза. Если при его прибытии на склад обнаруживается недостача или установлено несоответствие цен, предусмотренных договором, составляется коммерческий акт для предъявления претензий поставщику.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» используется для учета расчетов:

- за полученные товарно-материальные ценности, принятые (выполненные) работы и потребленные услуги, включая предоставление услуг связи, тепловой и электрической энергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;
- товарно-материальные ценности, работы, услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков и подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);
- излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;
- полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также на все виды услуг связи и др.;
- другие работы и услуги.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика (головной организации), расчеты со своими субподрядчиками (исполнителями) также отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – активно-пассивный. Может иметь дебетовое и кредитовое сальдо. Сальдо по дебету отражает размер задолженности поставщиков и подрядчиков по полученным предоплатам, переплатам. Сальдо по кредиту свидетельствует о суммах задолженности поставщикам и подрядчикам по полученным товарно-материальным и нематериальным ценностям, выполненным работам и оказанным услугам по неоплаченным счетам и неотфактурованным поставкам.

К счету 60 могут быть открыты субсчета:

- 60-1 «Расчеты плановыми платежами»;
- 60-2 «Векселя выданные».

На субсчете 60-1 учитываются расчеты с поставщиками и подрядчиками при наличии длительных хозяйственных связей с ними.

На субсчете 60-2 отражаются операции, при которых погашение задолженности поставщикам и подрядчикам оформляется путем выдачи векселя.

Счет 60 кредитуют согласно расчетным документам поставщика на стоимость принимаемых к учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат.

По неотфактурованным поставкам счет 60 кредитруется на стоимость поступивших ценностей по ценам, предусмотренным в договоре.

Счет 60 дебетуют на суммы исполнения обязательств по оплате счетов, включая предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств, реализации – по бартерным поставкам.

Покупатели ведут журнал учета полученных от продавцов оригиналов счетов-фактур, в котором они хранятся, а продавцы ведут журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур, в которых хранятся их вторые экземпляры. Счета-фактуры учитываются по мере их поступления от продавцов в хронологическом порядке. Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур должны быть прошнурованы, а их страницы пронумерованы.

Кроме того, покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, регистрируются в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты (в том числе за наличный расчет) и принятия на учет приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг). При частичной оплате принятых на учет товаров (выполненных работ, оказанных услуг) регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на каждую сумму, перечисленную продавцу в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой у каждой суммы «частичная оплата».

Книга покупок должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью веде-

ния книги покупок осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом. Книга покупок хранится у покупателя в течение 5 лет с даты последней записи.

Допускается ведение книги покупок в электронном виде. В этом случае по истечении налогового периода, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, книга покупок распечатывается, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Не подлежат регистрации в книге покупок счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки. Исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а по расчетам в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику.

При журнально-ордерной форме аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками осуществляется по каждому поставщику и подрядчику в журнале-ордере № 6-АПК.

Таблица 4 – Основные хозяйственные операции по учету расчетов с поставщиками

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
Погашена задолженность перед поставщиком (подрядчиком) из кассы организации	60	50
Погашена задолженность перед поставщиком (подрядчиком) безналичными денежными средствами	60	51
Оприходовано оборудование, требующее монтажа	07	60
Приняты к оплате счета поставщиков за приобретенные внеоборотные активы	08	60
В стоимости внеоборотных активов учтены расходы, связанные с их покупкой (транспортные расходы, затраты на оплату информационных и консультационных услуг и т.п.)	08	60
Оприходованы материалы, поступившие от поставщиков	10	60
Учтен НДС по оприходованным материальным ценностям	19	60
Стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками, учтена в затратах вспомогательного производства	23	60

Окончание табл. 4

Стоимость работ (услуг), выполненных подрядчиками, учтена в составе общехозяйственных расходов	26	60
Отражена сумма претензии, предъявленной поставщику	76-2	60
Отражена недостача при приемке товарно-материальных ценностей, поступивших от поставщиков (в пределах величин, предусмотренных в договоре поставки)	94	60
Списаны суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных для взыскания (если ранее под эту задолженность не был создан резерв по сомнительным долгам)	91-2	60

**Тестовые задания по теме 2.6**

1. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» используется для учета расчетов:

а) за полученные товарно-материальные ценности, принятые (выполненные) работы и потребленные услуги, включая предоставление услуг связи, тепловой и электрической энергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

б) товарно-материальные ценности, работы, услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;

в) товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков и подрядчиков не поступили;

г) излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их инвентаризации.

2. Счета-фактуры, полученные от продавцов, регистрируются:

а) в книге продаж;

б) книге покупок;

в) кассовой книге;

г) журнале-ордере.

3. При журнально-ордерной форме учет расчетов с поставщиками и подрядчиками осуществляется по каждому поставщику и подрядчику:

- a) в журнале-ордере № 7-АПК;
- b) журнале-ордере № 6-АПК;
- c) журнале-ордере № 8-АПК;
- d) журнале-ордере № 3-АПК.

4. Поступили материалы от поставщика:

- a) Дт 50 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 10 Кт 60;
- d) Дт 41 Кт 60.

5. Начислен НДС по поступившим от поставщика материалам:

- a) Дт 19 Кт 60;
- b) Дт 68 Кт 19;
- c) Дт 19 Кт 71;
- d) Дт 10 Кт 19.

6. Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов покупателю:

- a) Дт 50 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 10 Кт 60;
- d) Дт 41 Кт 60.

7. Погашена задолженность перед поставщиками наличными денежными средствами:

- a) Дт 60 Кт 50;
- b) Дт 60 Кт 51;
- c) Дт 60 Кт 66;
- d) Дт 60 Кт 55.

8. Поступили от поставщика основные средства:

- a) Дт 41 Кт 60;

- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 10 Кт 60;
- d) Дт 01 Кт 60.

9. Отражена стоимость услуг подрядчиков в составе затрат вспомогательного производства:

- a) Дт 23 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 20 Кт 60;
- d) Дт 25 Кт 60.

10. Отражена сумма претензии, предъявленной поставщику:

- a) Дт 60 Кт 66;
- b) Дт 60 Кт 76;
- c) Дт 76 Кт 60;
- d) Дт 23 Кт 60.

11. Начислена задолженность по услугам связи:

- a) Дт 20 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 26 Кт 60;
- d) Дт 25 Кт 60.

12. Отражен взаимозачет сумм при исполнении обязательств по договору мены:

- a) Дт 60 Кт 66;
- b) Дт 60 Кт 62;
- c) Дт 60 Кт 76;
- d) Дт 60 Кт 71.

13. Начислена задолженность поставщикам за принятый к учету продуктивный скот КРС:

- a) Дт 50 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 10 Кт 60;
- d) Дт 41 Кт 60.

14. Приняты к оплате счета поставщиков за выполненные ими работы в растениеводстве:

- a) Дт 23 Кт 60;
- b) Дт 25 Кт 60;
- c) Дт 20 Кт 60;
- d) Дт 08 Кт 60.

15. Начислена задолженность подрядчикам за работы по строительству летних лагерей:

- a) Дт 20 Кт 60;
- b) Дт 08 Кт 60;
- c) Дт 25 Кт 60;
- d) Дт 97 Кт 60.

## ТЕМА 3 УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА В ОРГАНИЗАЦИИ

**3.1 Общие положения.**

**3.2 Учет материальных затрат.**

**3.3 Учет затрат на оплату труда.**

**3.4 Учет отчислений на социальные нужды.**

**3.5 Учет амортизации основных средств и нематериальных активов.**

**3.6 Учет затрат вспомогательного производства.**

**3.7 Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат.**

**3.8 Учет затрат по отраслям основного производства в сельском хозяйстве.**

**3.9 Учет выпуска готовой продукции и калькулирование ее себестоимости.**

### 3.1 Общие положения

Процесс производства занимает центральное место в деятельности предприятия и представляет собой совокупность технологических операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг.

Производство обусловлено взаимодействием трех основных факторов: рабочей силы, средств труда и предметов труда и неизбежно связано с затратами – затраты на заработную плату, амортизацию занятых в производстве средств труда, других производственных затрат, затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением.

*Затраты по способу включения в себестоимость продукции (работ, услуг)* подразделяют на прямые и косвенные (распределяемые).

*Прямые затраты* непосредственно связаны с производством одного конкретного продукта (работ, услуг) – заработная плата рабочих основного и вспомогательного производства, стоимость материалов, списанных в производство, расходы по содержанию производственного оборудования и др.

*Косвенные затраты* относятся к производству нескольких видов продукции, выполнению разных работ. Для включения в себестоимость продукции (работ, услуг) эти затраты необходимо предварительно распределять по видам продукции (работ, услуг). Это заработная плата административного персонала, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы.

В зависимости от места возникновения затрат их подразделяют:

- на затраты в основном производстве – растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве;
- затраты во вспомогательных производствах, которые обслуживают основные отрасли, выполняя для них определенные работы, оказывая услуги. К вспомогательным производствам относятся ремонтные мастерские, автомобильный и гужевой транспорт, электро-, водо-, тепло- и газоснабжение, услуги машинно-тракторного парка. Вспомогательные производства без основных отраслей самостоятельного значения в сельскохозяйственных организациях не имеют.
- затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах представляют собой особую группу. К таким производствам и хозяйствам относятся жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения, учреждения культурно-бытового назначения, производства общественного питания (столовые, буфеты), ремонтно-пошивочные мастерские, бани, прачечные, дома отдыха и др. Характер деятельности обслуживающих производств и хозяйств не однороден: одни выпускают продукцию (столовые, пекарни), другие оказывают услуги (бани, прачечные и др.), третьи выполняют функции социального, бытового обслуживания (дома отдыха, жилищно-коммунальное хозяйство, дошкольные учреждения). Неодинаковы состав затрат и порядок их покрытия.

*По отношению к производственному (технологическому) процессу* затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные органически связаны с осуществлением технологического процесса производства, накладные – с организацией и руководством производством и его обслуживанием.

*По экономической структуре (составу)* затраты подразделяются на элементные (простые) и комплексные.

Элементные затраты однородны, они включают в себя только один вид (элемент) затрат, их нельзя разложить на составляющие части (оплата труда, затраты на семена, корма, амортизация основных средств).

Комплексные (сложные) затраты в отличие от простых состоят из нескольких экономических элементов, их можно разделить на составные части. Например, услуги автотранспорта включают в себя оплату труда, отчисления на социальные нужды, горюче-смазочные материалы, амортизацию основных средств и другие статьи.

*По местам возникновения и центрам ответственности* затраты группируют по организационно-структурным подразделениям: (цехи, участки, фермы, бригады, отделы, службы).

*По отношению к объему производства* различают условно-переменные и условно-постоянные затраты.

К условно-переменным относят расходы, размер которых изменяется вместе с изменением объема производства (корма, семена, сырье и материалы, основная заработная плата производственных рабочих и др.) и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации оборудования, услуги вспомогательных производств).

Условно-постоянные расходы практически не зависят от объема производства (расходы на содержание управленческого персонала, хозяйственное обслуживание и др.).

Прямые условно-переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Косвенные условно-переменные расходы отражают на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем списывают с этого счета в дебет счета 20.

Условно-постоянные расходы в части административных, управленческих затрат учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода их распределяют и списывают со счета 26 в дебет счетов 20, 23 или 90 «Продажи» – при оказании услуг, выполнении работ на сторону или в соответствии с порядком, предусмотренным в учетной политике организации.

Для отражения процесса производства используются счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательное производство»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Основным является счет 20 «Основное производство». Счет активный, дебетовый остаток по счету 20 показывает стоимость незавершенного производства (НЗП) на начало (конец) отчетного перио-

да. Оборот по дебету отражает фактические затраты отчетного периода на производство продукции (работ, услуг). Оборот по кредит – фактическую производственную себестоимость продукции, выпущенной из производства и оприходованной на склад.

При отсутствии остатков НЗП фактическая производственная себестоимость готовой продукции определяется по формуле

$$\text{ПСф} = \text{Зф} - \text{ВО},$$

где ПСф – фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

Зф – фактические затраты отчетного периода;

ВО – возвратные отходы.

Если по счету 20 имеются остатки НЗП на начало и на конец отчетного периода, то фактическая себестоимость продукции определяется следующим образом:

$$\text{ПСф} = \text{ОсНЗПн} + \text{Зф} - \text{ВО} - \text{ОсНЗПк},$$

где ПСф – фактическая производственная себестоимость готовой продукции;

ОсНЗПн – остаток НЗП на начало отчетного периода;

Зф – фактические затраты текущего отчетного периода;

ВО – возвратные отходы;

ОсНЗПк – остаток НЗП на конец отчетного периода.

Возвратные отходы – остатки материальных ресурсов, образующиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества, не используемые по прямому назначению.

Основными учетными операциями в данном процессе являются (рис. 3):

1) отпуск со склада материальных ресурсов на производство продукции, работ, услуг (операция 1 на схеме) – Дт 20 Кт 10

2) начисление заработной платы за изготовление продукции (2) – Дт 20 Кт 70;

3) расчет отчислений на социальные нужды от начисленной заработной платы (операция 3) – Дт 20 Кт 69;

4) начисление амортизации основных средств, нематериальных активов (операция 4) – Дт 20 Кт 02, 05;

5) осуществление общепроизводственных расходов (операция 5) – Дт 20 Кт 25;

6) осуществление общехозяйственных расходов (операция 6) – Дт 20 Кт 26;

7) осуществление услуг вспомогательных производств и других расходов на производство продукции (работ, услуг) (операция 7) – Дт 20 Кт 23, 60;

8) выпуск готовой продукции из производства и оприходование ее на склад (операция 8) – Дт 43 Кт 20;

9) определение фактических затрат по выполнению работ и оказанию услуг (операция 9) – Дт 90 Кт 20.



Рисунок 3 – Схема учета процесса производства

Учет затрат организуется по видам производств на соответствующих субсчетах в разрезе типовой номенклатуры статей затрат.

Таблица 5 – Номенклатура статей затрат (согласно методическим рекомендациям № 792)

№ п/п	Статья затрат
1	Материальные ресурсы, используемые в производстве
1.1	Сырье
1.2	Нефтепродукты
1.3	Топливо и энергия на технологические цели
1.4	Работы и услуги сторонних организаций
2	Оплата труда:
3	Отчисления на социальные нужды
4	Содержание основных средств:
5	Работы и услуги вспомогательных производств
6	Налоги, сборы и другие платежи
7	Прочие затраты
8	Потери от брака
9	Общепроизводственные расходы
10	Общехозяйственные расходы

### 3.2 Учет материальных затрат

Движение материалов заключается в их поступлении на нужды производства или на коммерческие расходы.

Поскольку на предприятие поступают различные партии материалов с разными ценами и различными суммами, включаемыми в транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), то в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» при отпуске материалов в производство предлагается использовать следующие методы для оценки себестоимости списываемых материалов:

- 1) по себестоимости единицы запаса;
- 2) средней себестоимости;
- 3) себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Метод себестоимости единицы запаса (метод сплошной идентификации) заключается в том, что учет ведется по каждой единице хранения материалов. Он является достаточно сложным и запутанным. Внедрение в практику бухгалтерского и складского учета автоматизированных систем с применением способов нанесения на товарную продукцию специальных штриховых кодов существенно облегчает решение этой проблемы. Штриховой код – информация о материальной ценности, представляемая в виде черных полос на белом фоне. Обычно этот код наносится на наклейки из специальной бумаги

и приклеивается к упаковке. Специальные аппараты считывают его и заносят в автоматизированную систему, после чего следить за ним не представляет большого труда

Метод средней оценки состоит в том, что при приемке любой партии материала проводится определение средней учетной стоимости по всем партиям. По этой средней оценке и списывается каждая партия в момент ее передачи в производство. Для малых предприятий метод средней оценки часто используется в сочетании с методом инвентаризации остатков. Комбинация выражается в том, что списание материалов осуществляется в конце месяца или квартала по результатам проведения инвентаризации на складах и установления фактических остатков материалов. Имея цифры предыдущей инвентаризации (остатки на начало периода), документы по поступлению материалов и результаты инвентаризации в конце периода (остатки на конец периода), легко определить расход материалов.

Метод ФИФО (*first-in, first-out*) характеризуется обозначением «первый пришел – первый ушел». То есть при передаче материала в производство в учете списывают партию, пришедшую раньше всех (реально эту партию на складе не ищут, а берут любую.)

Если транспортно-заготовительные расходы учитываются отдельно от стоимости материалов, то их долю, которая должна быть списана одновременно с партией материала, направленной на производственные или иные цели, можно определить исходя из процентного отношения. При отпуске материалов в производство транспортно-заготовительные расходы списываются на счета по учету затрат вместе со стоимостью материалов, переданных в производство исходя из среднего процента ТЗР.

Для этого ежемесячно бухгалтерия определяет сумму и процент ТЗР по всему объему материалов, которые находятся на предприятии = остаток материалов на н.м. + поступление за месяц.

Это необходимо для расчета суммы ТЗР, которую относят на израсходованные в отчетном месяце материалы:

$$\% \text{ ТЗР} = \frac{\text{Сумма ТЗР (по остатку материалов на начало периода + по поступившие за период)}}{\text{Количество материалов (остаток на начало периода + поступившие за период)}} * 100$$

$$\text{Сумма ТЗР} = \frac{\% \text{ ТЗР} * \text{количество отпущенных материалов за период}}{100}$$

Сумму ТЗР по израсходованным материалам списывают на те же счета, что и материалы.

Для отпуска и списания материалов используют следующие унифицированные документы:

- лимитно-заборная карта (форма № М-8);
- требование-накладная (форма № М-11);
- накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Отпуск материалов на производственные нужды может быть оформлен в бухгалтерском учете с помощью следующих проводок:

- Д 20 – К 10 – отпущено на изготовление продукции и ремонт основных средств;
- Д 23 – К 10 – передано на нужды вспомогательного производства;
- Д 25 – К 10 – выделено на общепроизводственные нужды;
- Д 26 – К 10 – использовано на общехозяйственные цели;
- Д 28 – К 10 – направлено на исправление брака;
- Д 44 – К 10 – отпущено на коммерческие цели промышленных предприятий и издержки обращения торговых организаций.

Материалы могут быть утрачены со склада в связи со стихийным бедствием. В этом случае должен быть составлен соответствующий акт. В бухгалтерском учете делаются записи, зависящие от того, были ли списаны НДС по приобретенным материалам или нет. Если материалы еще не были оплачены и НДС не списан, то делаются проводки:

- Д 91 – К 10 – списана на убытки учетная стоимость материалов без НДС;
- Д 91 – К 19-3 – списана на убытки сумма НДС по приобретенным материалам.

Бухгалтерский учет допускает прямое списание на убытки суммы материалов (с НДС), утраченных в результате стихийного бедствия. Однако для точной оценки величины полученного убытка в большинстве случаев требуется инвентаризация, поэтому возможен вариант учета с использованием промежуточного счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

- Д 94 – К 10 – отражена в качестве потерь учетная стоимость материалов без НДС;
- Д 94 – К 19-3 – учтена в качестве потерь сумма НДС по приобретенным материалам;
- Д 91 – К 94 – списана на убытки сумма потерь материалов с НДС.

### Тестовые задания по теме 3.2

1. Оценка отпуска материалов в производство или в иных случаях выбытия осуществляется по следующим методам:

- a) ФИФО;
- b) по себестоимости каждой единицы;
- c) фактической себестоимости приобретения;
- d) средней себестоимости.

2. Списаны материалы на нужды основного производства:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 01 Кт 10;
- c) Дт 20 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

3. Списано отклонение в стоимости материалов, израсходованных в течение месяца на основное производство:

- a) Дт 08 Кт 16;
- b) Дт 15 Кт 16;
- c) Дт 20 Кт 16;
- d) Дт 26 Кт 16.

4. Списаны материалы на ремонт основных средств:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 23 Кт 10;
- c) Дт 20 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

5. Списаны ГСМ на работу машинно-тракторного парка:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 23 Кт 10;

- c) Дт 20 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

6. Списаны материалы на общепроизводственные нужды:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 25 Кт 10;
- c) Дт 20 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

7. Списаны материалы на общехозяйственные нужды:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 25 Кт 10;
- c) Дт 20 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

8. Списаны материалы на исправление брака:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 28 Кт 10;
- c) Дт 20 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

9. Списаны материалы на коммерческие цели:

- a) Дт 08 Кт 10;
- b) Дт 25 Кт 10;
- c) Дт 44 Кт 10;
- d) Дт 26 Кт 10.

### **3.3 Учет затрат на оплату труда**

Заработная плата представляет собой одну из основных статей затрат в производстве продукции и выполнении работ. Поэтому сумма начисленной заработной платы относится в затраты того производства и себестоимость той продукции или работ, при получении или выполнении которых участвовали работники.

Каждая организация для осуществления производственной и хозяйственной деятельности имеет необходимый персонал работников. В зависимости от рода их деятельности и функций в организации и управлении производством, в производстве продукции и выполнении работ все работники группируются по следующим категориям:

- рабочие постоянные;
- рабочие временные и сезонные;
- инженерно-технический персонал;
- служащие;
- младший обслуживающий персонал;
- работники пожарно-сторожевой охраны;
- работники, не состоящие в списочном составе.

*Постоянные рабочие* – рабочие, которые были приняты на работу без указания срока. Сезонными считаются те рабочие, которые приняты на сезонные работы, не превышающие по срокам шести месяцев. Рабочие, принятые на работу на срок, не превышающий двух месяцев, относятся к сезонным.

*Инженерно-технический персонал* – работники, обеспечивающие технологические процессы производства. Это руководители организаций, агрономы, зоотехники, ветврачи, инженеры-механики, техники-механики, экономисты и другие специалисты.

*Служащими* считаются работники по снабжению и сбыту, работники бухгалтерии, заведующие хозяйством и др.

К категории *младшего обслуживающего персонала* относятся дворники, истопники, уборщицы, шоферы легковых машин и автобусов, вахтеры, сторожа.

На все перечисленные категории работников распространяется учет личного состава, который обеспечивает оформление соответствующими документами прием на работу, перемещение по должности и подразделениям организации и др.

К основным документам по учету личного состава относятся приказ о приеме на работу, трудовая книжка, личная карточка, приказ о переводе на другую работу, приказ о прекращении контракта и др.

В зависимости от того, за что начисляется заработная плата, а также за полученную продукцию, выполненную работу или проработанное время различают две формы оплаты труда:

- 1) сдельная;
- 2) повременная.

Сдельная форма оплаты является наиболее объективной по оценке количества и качества вложенного труда. Она начисляется за конкретное количество полученной работниками продукции или выполненной им работы в соответствующих единицах.

По сдельной форме оплаты труда начисляется заработная плата трактористам, дояркам, плотникам, каменщикам, чей труд определяется количеством и качеством полученной продукции или выполненных работ.

В зависимости от интенсивности и эффективности работы сдельная форма оплаты труда подразделяется на простую и прогрессивно-премиальную.

При применении сдельной простой формы оплаты труда расценки за единицу полученной продукции или выполненной работы не зависят от того, что перевыполняется или недовыполняется норма.

Сдельная прогрессивно-премиальная форма оплаты предусматривает повышение расценок или выплату премий за перевыполнение нормы работы или полученной продукции, а также повышение их качества.

Применение сдельной прогрессивно-премиальной формы оплаты труда усиливает заинтересованность работника в повышении производительности труда и его качества.

Повременная форма оплаты труда применяется там, где затруднено или невозможно определить количество выполненной работы. К примеру, труд руководителя организации работников бухгалтерии нельзя измерить количественными показателями. Поэтому для них нашла применение повременная форма оплаты труда. Однако при повременной оплате за высокие показатели в работе возможна в качестве поощрения выплата премий. В этой связи повременная форма оплаты труда подразделяется на простую и премиальную.

При простой повременной форме оплаты труда работник получает только ставку по штатному расписанию или окладу в зависимости от отработанного времени.

Повременно-премиальная форма оплаты труда предусматривает дополнительно к окладу за хорошие показатели в работе выплату премий.

Кроме повременной и сдельной форм оплаты труда с их разновидностями применяют также аккордную и аккордно-премиальную формы оплаты труда. По аккордной форме оплачивают в основном строительные работы, когда за выполнение комплекса различных работ начисляют определенную сумму заработной платы в целом. А когда строительные работы выполняются с высоким качеством и досрочно, то возможна выдача премий. В этом случае форма оплаты труда называется аккордно-премиальной. Она широко применяется в растениеводстве и животноводстве.

*Заработная плата подразделяется на основную и дополнительную.* Основная заработная плата начисляется за выполненную работу, полученную продукцию или проработанное время в организации.

Дополнительная заработная плата начисляется в соответствии с действующим законодательством при отсутствии работника на рабочем месте и находящемся за пределами организации.

К дополнительной заработной плате относится оплата отпуска по беременности и родам, временной нетрудоспособности, за выполнение государственных или общественных обязанностей, например, за участие в заседаниях судов.

Оплата труда, начисленная повременно, сдельно, аккордно, вместе с надбавками и доплатами, предусмотренными положением по оплате труда, включается в фонд заработной платы. Перерасход фонда оплаты труда свидетельствует о нарушениях или злоупотреблениях в системе начисления заработной платы. Экономия фонда оплаты труда говорит о рациональном использовании средств на оплату труда работников.

Каждая хозяйственная операция, связанная с выполнением работ, проработанным временем и начислением заработной платы, должна быть отражена в соответствующем бухгалтерском документе по учету труда и его оплаты, основными из которых являются:

- учетный лист тракториста-машиниста;
- путевой лист тракториста;
- учетный лист труда и выполненных работ (групповой и индивидуальный);
- наряд на сдельную работу (групповой и индивидуальный);
- путевой лист грузового автомобиля;
- табель учета рабочего времени;
- расчет начисленной оплаты труда работникам животноводства;
- платежная ведомость;
- расчетно-платежная ведомость.

С 1 января 2013 г. организации вправе применять как унифицированные формы первичных учетных документов, разработанные Госкомстатом России, так и самостоятельно разработанные формы (с учетом требований ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). Свой выбор организация должна закрепить в учетной политике.

*Учетный лист тракториста-машиниста* выписывает учетчик бригады или бригадир на каждого тракториста, выполняющего полевые и другие сельскохозяйственные работы на тракторе. В нем записывают отработанное время в часах, объем работ, начисленную заработную плату. Он подписывается трактористом, бригадиром и агрономом.

*Путевой лист тракториста* заполняется при выполнении трактористом транспортных работ.

*Учетный лист труда и выполненных работ* применяется для учета затрат труда и начисления заработной платы по работам, выполненным вручную или с применением живой тяговой силы. Этот документ имеет разновидности по отражению данных по бригаде или отдельному работнику. В нем указывают вид работ, расценки, отработанное время, начисленную заработную плату.

*Наряд на сдельную работу* применяется для учета затрат труда по работам и начисленной заработной плате в строительстве и при ремонте объектов, а также при аккордной форме оплаты труда.

*Путевой лист грузового автомобиля* предназначен для учета работы грузового автотранспорта. В нем записывают данные о перевезенном грузе, расстоянии, расходе горючего, начисленной заработной плате шофера и грузчиков.

*Табель учета рабочего времени* ведется в подразделениях для учета отработанного времени по каждому работнику хозяйства. В него в алфавитном порядке заносят фамилию работника данного подразделения и его должность. В течение месяца по каждому работнику ведется учет отработанного времени. При этом выход и невыход на работу отмечаются общепринятыми условными обозначениями: выход на работу записывается числом отработанных часов за день, выходные и праздничные дни – буквой «В», командировки буквой «К», отпуск – буквой «О», болезнь – буквой «Б» и другими условными обозначениями.

В *расчете начисления оплаты труда работникам животноводства* приводятся данные о заработной плате доярок, скотников, свинок и др. Записи в нем ведет по окончании месяца заведующий фермой с указанием фамилии животноводов, профессии, отработанного времени, полученной продукции, расценок и начисленной заработной платы. Этот бухгалтерский документ является сводным, так как оплата труда животноводов начисляется по данным о полученной продукции из различных документов (журналы учета надоя молока, ведомости взвешивания животных и др.).

*Платежная ведомость* используется в основном для выдачи авансов, т.е. заработной платы за первую половину месяца. В ней указывают фамилии работников и суммы авансов, которые определяются как примерная половина заработной платы.

*Расчетно-платежная ведомость* составляется по истечении каждого месяца. В ней по каждому работнику в разрезе подразделений указываются начисленная заработная плата по всем видам работ и пособия за месяц, удержания по видам (аванс, налог на доходы физических лиц и др.), определяется сумма к выдаче, за которую расписывается работник при получении.

На основании первичных документов по учету труда составляются накопительные ведомости.

В журнале учета затрат в ремонтной мастерской ведется систематизация основных затрат по ремонтируемым объектам. Записи делаются на основании нарядов по заработной плате, лимитно-заборных карт по израсходованным запасным частям и ремонтно-техническим материалам. По каждому ремонтируемому объекту записываются суммы оплаты труда с указанием человеко-часов, расход запасных частей и ремонтных материалов, нефтепродуктов и прочих затрат.

Накопительная ведомость учета затрат предназначена для ведения записей основных затрат, в том числе и заработной платы по культурам и работам в каждом отделении и бригаде. Записи в данную ведомость делают на основании учетных листов труда и выполненных работ, учетных листов трактористов-машинистов и других первичных документов. По каждой работе или культуре в ведомости отражают объем выполненных работ в физических и условных гектарах, оплату труда работников с указанием затраченного времени в часах, расход горючего по норме и фактический.

Учет использования машинно-тракторного парка ведется в отдельной накопительной ведомости учета затрат. Записи делаются на основании учетных листов трактористов-машинистов, путевых листов. В данной ведомости по каждому трактористу отражаются фамилия, имя, отчество тракториста, марка закрепленного за ним трактора и его инвентарный номер, затраты труда, сумма начисленной заработной платы, расход горючего, объем выполненных работ и другие показатели.

Учет работы грузового автомобиля ведется в накопительной ведомости учета затрат по каждому шоферу с указанием его фамилии, имени, отчества, номера закрепленной за ним машины, количества

отработанных часов, пробега в километрах, количества тонно-километров, расхода горючего, начисленной заработной платы. Записи в данную накопительную ведомость делаются на основании путевых листов грузового автомобиля.

Сводки данных по расчетам с работниками и служащими заполняются за каждый месяц по производственным подразделениям на основании расчетно-платежной ведомости. В ней по каждому подразделению указываются начисленная заработная плата по видам работ, различные пособия, не входящие в фонд заработной платы (пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам), удержания из нее, задолженность на конец месяца за хозяйством и за рабочими и служащими.

Для ведения синтетического учета затрат, в том числе и оплаты труда, предназначен журнал-ордер № 10-АПК. Для аналитического учета затрат по объектам учета применяется лицевой счет (форма № 83-АПК).

Лицевой счет (производственный отчет) подразделения по форме № 83-АПК в первом разделе отражает расходы по статьям затрат, в том числе по заработной плате в разрезе объектов учета (калькуляции). Записи в этот раздел лицевого счета (производственного отчета) делают на основании журнала учета затрат в ремонтной мастерской, накопительных ведомостей учета затрат грузового автотранспорта, машинно-тракторного парка и других накопительных документов. Данные формы № 83-АПК переносят в сводный лицевой счет (производственный отчет) по предприятию (форма № 84-АПК).

Синтетический учет расчетов по оплате труда ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в котором учитывается задолженность организации рабочим и служащим по причитающейся им заработной плате.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учитывается сумма начисленной заработной платы и пособий. По дебету счета 70 отражают сумму выданной заработной платы и пособий, а также суммы удержаний из заработной платы в виде налога на доходы физических лиц.

Заработная плата представляет собой одну из основных статей затрат в производстве продукции и выполнении работ. Поэтому сумма начисленной заработной платы относится в затраты того производства и себестоимость той продукции или работ, при получении или выполнении которых участвовали работники.

Заработная плата, учитываемая в затратах производства продукции или работ, относится в дебет производственных счетов и счетов расходов. При этом кредитуется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Дебетовые обороты по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражают суммы выданной заработной платы и удержаний, предусмотренных действующим законодательством.

Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется в расчетно-платежных ведомостях и лицевых счетах, которые открываются на каждого работника.

### *Расчет отпускных*

Каждый работник предприятия имеет право на отдых. Порядок оплаты отпусков регламентируется главой 19 ТК РФ. По трудовому законодательству каждому работнику предоставляется ежегодный оплачиваемый отпуск с сохранением рабочего места (должности), а также среднего заработка (ст. 114 ТК РФ).

Продолжительность основного ежегодного оплачиваемого отпуска составляет 28 календарных дней. В это число не включаются нерабочие праздничные дни, если они приходятся на период отпуска (ст. 115 ТК РФ и ст. 120 ТК РФ).

Отпуск может быть разделен на части, но одна из его частей должна быть не менее 14 календарных дней (ст. 125 ТК РФ).

За каждый месяц работы предоставляется 2,33 календарных дня отпуска (28/12).

Отпускные должны быть выплачены работнику за три дня до начала отпуска (ст. 136 ТК РФ).

Отпуск предоставляется по истечении 6 месяцев непрерывной трудовой деятельности в одной организации (ст. 122 ТК РФ).

До истечения 6 месяцев – отпуск возможен только по соглашению с работодателем, кроме некоторых категорий работников. Например, женщинам до отпуска по беременности и родам или сразу же после него; работникам, не достигшим возраста 18 лет и др.

В стаж работы, который дает право на ежегодный основной оплачиваемый отпуск, включаются (ст. 121 ТК РФ):

- время фактической работы;
- время, когда сотрудник не работал, но за ним сохранялось рабочее место (должность);

- время вынужденного прогула работника вследствие незаконного увольнения или отстранения от работы;
- другие периоды времени, указанные в коллективном договоре, трудовом договоре или локальных нормативных актах организации.

По просьбе работника ему может быть предоставлен внеочередной отпуск без сохранения заработной платы, например, по каким-либо важным семейным обстоятельствам. Продолжительность такого отпуска определяется по соглашению между работником и работодателем (ст. 128 ТК РФ).

Отпуск оформляется приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6) или приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска работникам (форма № Т-6а).

Приказы (распоряжения):

- издаются на основании графика отпусков, который составляется по форме № Т-7;
- утверждаются не позднее двух недель до начала того календарного года, в котором планируется предоставление отпусков (ст. 123 ТК РФ).

На основании приказа также делаются отметки в личной карточке работника (форма № Т-2 или № Т-2ГС (МС)) и личном счете (форма № Т-54 или № Т-54а).

С 1 января 2013 г. организации вправе применять как унифицированные формы первичных учетных документов, разработанные Госкомстатом России, так и самостоятельно разработанные формы (с учетом требований ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). Свой выбор организация должна закрепить в учетной политике.

Расчет отпускных оформляется запиской-расчетом по унифицированной форме № Т-60 (либо самостоятельно разработанной формой, содержащей реквизиты, установленные ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

Сумма отпускных рассчитывается по формуле

Сумма отпускных = Средний дневной заработок \* кол-во дней отпуска

Расчетным периодом для отпускных служат 12 предшествующих календарных месяцев:

- если 12 месяцев не отработано, то расчетный период – время, в течение которого работник числится в организации;
- если трудоустройство и начало отпуска произошли в одном месяце, то расчетный период – фактически отработанное время;
- если сотрудник фактически не работал последние 12 месяцев, и заработная плата ему не начислялась, то расчетным периодом будут последние 12 месяцев, в течение которых он получал заработную плату.

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, к которым относятся:

- заработная плата, начисленная работнику по тарифным ставкам, окладам (должностным окладам) за отработанное время;
- заработная плата, начисленная работнику за выполненную работу по сдельным расценкам;
- заработная плата, начисленная работнику за выполненную работу в процентах к выручке от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- заработная плата, выданная в не денежной форме;
- денежное вознаграждение (денежное содержание), начисленное за отработанное время лицам, замещающим государственные должности РФ, государственные должности субъектов РФ, депутатам, членам выборных органов местного самоуправления, выборным должностным лицам местного самоуправления, членам избирательных комиссий, действующих на постоянной основе;
- денежное содержание, начисленное муниципальным служащим за отработанное время;
- начисленные в редакциях средств массовой информации и организациях искусства гонорар работников, состоящих в списочном составе этих редакций и организаций, и (или) оплата их труда, осуществляемая по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения и т.д.

В расчет среднего заработка не включаются начисления и выплаты, не относящиеся к оплате труда, например, материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха, выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (Письма Минтруда РФ от 03.08.2016 № 14-1/ООГ-7105; от 03.08.2016 № 14-1/ООГ-7105).

Из расчетного периода исключаются начисления за это время, если:

- за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ, за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных трудовым законодательством;
- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ.

В период отпуска не включаются и не оплачиваются праздничные дни, перечисленные в ст. 112 ТК РФ, в соответствии со ст. 120 ТК РФ. Например, сотрудник взял отпуск с 27 апреля по 11 мая на 12 дней. В этом случае в периоде отпуска не учитываются 1 и 9 мая.

### *Формулы для расчета среднего заработка*

Если расчетный период (12 месяцев) отработан полностью, то формула для расчета среднего дневного заработка (СДЗ) – следующая:

$$\text{СДЗ} = \text{ЗП} / (12 \times 29,3),$$

где ЗП – начисленная за расчетный период заработная плата;

12 – количество месяцев;

29,3 – среднемесячное число календарных дней.

Если расчетный период отработан не полностью, то для определения среднего дневного заработка используется формула

$$\text{СДЗ} = \text{ЗП} / (\text{КПМ} \times 29,3 + \text{КНМ}),$$

где ЗП – начисленная заработная плата за фактически отработанное время;

КПМ – количество полных календарных месяцев, отработанных работником;

КНМ – количество расчетных дней в не полностью отработанных календарных месяцах.

КНМ рассчитывается следующим образом:

$$\text{КНМ} = 29,3 / \text{КД} \times \text{ОД},$$

где 29,3 – среднемесячное количество календарных дней;

КД – количество календарных дней в месяце;

ОД – количество календарных дней, приходящихся на отработанное время (это все календарные дни (рабочие, выходные, праздничные), приходящиеся на отработанное время (Письмо Минтруда РФ от 15.04.2016 № 14-1/В-351)).

### *Расчет больничных*

Временная нетрудоспособность определяется различными видами заболеваний работников. В этот период работник находится на лечении дома или в стационарной больнице. На период болезни работнику начисляется пособие по временной нетрудоспособности.

Основным документом для начисления пособий по временной нетрудоспособности является листок нетрудоспособности, который выдается на руки больному лечащим врачом.

Больничный лист подтверждает, что работник отсутствовал на работе по уважительной причине. На его основании работнику выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности и по беременности и родам (ст. 183, 255 ТК РФ, ч. 5 ст. 13 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ (далее – Закон № 255-ФЗ)).

Случаи, при наступлении которых выдается больничный лист:

- болезнь (травма) гражданина;
- болезнь члена семьи, за которым необходим уход;
- беременность и предстоящие роды;
- карантин.

Лист нетрудоспособности не выдается лицам, работающим по трудовым договорам, в период отпуска по уходу за ребенком, во время которого работник не трудится на условиях неполного рабочего времени или на дому.

По возвращении на работу листок нетрудоспособности сдается руководителю, а затем – для начисления суммы пособия.

Пособие по временной нетрудоспособности в связи с заболеванием или травмой выплачивается за календарные дни, т.е. за весь период, на который выдан листок нетрудоспособности:

- за первые три дня – за счет средств страхователя;
- за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, – за счет средств бюджета Фонда социального страхования РФ.

По иным случаям временной нетрудоспособности (уход за больным членом семьи, карантин, протезирование, долечивание в санатории) пособие выплачивается за счет средств бюджета Фонда социального страхования РФ с первого дня нетрудоспособности.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работника и его среднего заработка. Страховой стаж определяется ч. 1 ст. 7 Закона № 255-ФЗ и рассчитывается по данным трудовой книжки:

Страховой стаж	Размер больничного
Менее 5 лет	60% среднего заработка
От 5 до 8 лет	80% среднего заработка
8 лет и более	100% среднего заработка

Пособие исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за 2 календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, в том числе, за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей).

Средний дневной заработок для исчисления пособия по временной нетрудоспособности определяется путем деления суммы начисленного заработка в расчетном периоде на 730.

Если работник в двух предыдущих годах не имел заработка или средний заработок, рассчитанный за этот период, в расчете за полный календарный месяц получился ниже минимального размера оплаты труда, в этом случае пособие рассчитывается из минимального размера оплаты труда.

Сумма, из которой исчисляется пособие по временной нетрудоспособности за каждый календарный год, не может превышать предельную величину базы для начисления страховых взносов в конкретном году. Пособие, рассчитанное исходя из большей суммы, ФСС РФ страхователю не возместит.

## Удержание НДФЛ

Основным видом удержания из начисленной заработной платы является налог на доходы физических лиц. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах.

Сумма налога определяется из расчета 13% совокупного облагаемого дохода.

Налог удерживается с суммы зарплаты за истекший месяц.

При определении размера налоговой базы в соответствии с НК РФ налогоплательщик имеет право на получение следующих налоговых вычетов:

- стандартные;
- социальные;
- инвестиционные;
- имущественные;
- профессиональные.

Стандартные вычеты

- 1) 3000 руб. (ст. 218 п.1 пп. 1 НК РФ);
- 2) 500 руб. (ст. 218 п. 1 пп. 2 НК РФ);
- 3) на детей (ст. 218 п. 1 пп. 4 НК РФ).

Стандартный вычет	Размер вычета
Родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя	1 400 руб. – на первого ребенка; 1 400 руб. – на второго ребенка; 3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка; 12 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы
Опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя	1 400 руб. – на первого ребенка; 1 400 руб. – на второго ребенка; 3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

6 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы

#### Социальные налоговые вычеты:

- 1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований;
- 2) в сумме, уплаченной за свое обучение в образовательных учреждениях;
- 3) в сумме, уплаченной за медицинские услуги, оказанные медицинскими организациями;
- 4) в сумме уплаченных пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения;
- 5) в сумме уплаченных дополнительных страховых взносов на накопительную пенсию;
- 6) в сумме, уплаченной за прохождение независимой оценки своей квалификации на соответствие требованиям к квалификации.

#### Налоговые ставки

1. Налоговая ставка устанавливается в размере 13%, если иное не предусмотрено НК РФ.

2. Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ;
- процентных доходов по вкладам в банках, находящимся на территории Российской Федерации, налоговая база по которым определяется в соответствии со ст. 214.2 НК РФ;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ;
- доходов в виде платы за использование денежных средств членом кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а так-

же 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, налоговая база по которым определяется в соответствии со ст. 214.2.1 НК РФ.

3. Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых:

- в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15%;

- от осуществления трудовой деятельности, указанной в ст. 227.1 НК РФ, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

- осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

- осуществления трудовой деятельности участниками Государственной программы по оказанию содействия добровольному переселению в Российскую Федерацию соотечественников, проживающих за рубежом, а также членами их семей, совместно переселившимися на постоянное место жительства в Российскую Федерацию, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

- исполнения трудовых обязанностей членами экипажей судов, плавающих под Государственным флагом Российской Федерации, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%;

- осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище на территории Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О беженцах», в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 13%.

4. Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов)

дендов), выпущенным российскими организациями, права по которым учитываются на счете депо иностранного номинального держателя, счете депо иностранного уполномоченного держателя и (или) счете депо депозитарных программ, выплачиваемых лицам, информация о которых не была предоставлена налоговому агенту в соответствии с требованиями ст.214.6 НК РФ.

Таблица 6 – Основные хозяйственные операции по расчетам по оплате труда

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата работникам занятым:		
при выполнении работ по объектам капитальных вложений	08	70
при выполнении погрузо-разгрузочных работ по приобретенным материалам	10	70
при выполнении работ и получении продукции в растениеводстве, животноводстве, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию промышленных производствах	20	70
при выполнении работ в различных вспомогательных производствах	23	70
при выполнении работ общепроизводственного характера по соответствующим отраслям	25	70
при выполнении работ по организации и управлению хозяйства в целом	26	70
при выполнении работ работниками столовых, прачечных, парикмахерских, ателье, жилищно-коммунального хозяйства	29	70
Начислены пособия по временной нетрудоспособности, по беременности, родам и др.	69	70
Выдана зарплата работникам организации	70	50
Удержан налог на доходы физических лиц	70	68
Удержана задолженность подотчетных лиц из начисленной заработной платы	70	71
Удержано из начисленной заработной платы по возмещению материального ущерба	70	73-2
Удержано из начисленной заработной платы по исполнительным листам в пользу отдельных граждан	70	76-9

### Тестовые задания по теме 3.3

1. В зависимости от рода их деятельности и функций в организации и управлении производством, в производстве продукции и выполнении работ все работники группируются по следующим категориям:

- a) рабочие постоянные;
- b) служащие;
- c) инженерно-технический персонал;
- d) работники, не состоящие в списочном составе.

2. Рабочие, принятые на работу на срок, не превышающий двух месяцев, относятся:

- a) к категории младшего обслуживающего персонала;
- b) служащим;
- c) работникам, не состоящим в списочном составе;
- d) сезонным.

3. Служащими считаются:

- a) работник бухгалтерии;
- b) зоотехник;
- c) работники по снабжению и сбыту;
- d) сторожа.

4. По сдельной форме оплаты труда начисляется заработная плата:

- a) работников бухгалтерии;
- b) трактористам;
- c) руководителя организации;
- d) дояркам.

5. Основными бухгалтерскими документами по учету труда и его оплаты являются:

- a) учетный лист тракториста-машиниста;
- b) наряд на сдельную работу;
- c) путевой лист грузового автомобиля;
- d) лицевой счет.

6. Для ведения синтетического учета затрат, в том числе и оплаты труда, предназначен:

- a) журнал-ордер № 11-АПК;
- b) журнал-ордер № 7-АПК;
- c) журнал-ордер № 6-АПК;
- d) журнал-ордер № 10-АПК.

7. Синтетический учет расчетов по оплате труда ведется на счете:

- a) 70;
- b) 71;
- c) 51;
- d) 76.

8. По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» учитывается:

- a) сумма начисленной заработной платы и пособий;
- b) сумма выданной заработной платы и пособий;
- c) суммы удержаний из заработной платы;
- d) суммы депонированной заработной платы.

9. Размер пособия по временной нетрудоспособности при непрерывном стаже до 5 лет составляет:

- a) 50% заработка;
- b) 60% заработка;
- c) 80% заработка;
- d) 100% заработка.

10. Начислена заработная плата работникам растениеводства:

- a) Дт 20-1 Кт 70;
- b) Дт 70 Кт 20-1;
- c) Дт 70 Кт 76;
- d) Дт 70 Кт 50.

11. Начислены страховые взносы с фонда оплаты труда управленческого персонала:

- a) Дт 25 Кт 70;
- b) Дт 26 Кт 69;
- c) Дт 69 Кт 250;
- d) Дт 26 Кт 70.

12. Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы:
- a) Дт 70 Кт 50;
  - b) Дт 70 Кт 68;
  - c) Дт 68 Кт 70;
  - d) Дт 50 Кт 70.
13. Удержана сумма недостачи из заработной платы сотрудника:
- a) Дт 76 Кт 70;
  - b) Дт 70 Кт 94;
  - c) Дт 94 Кт 71;
  - d) Дт 70 Кт 50.
14. Удержано по исполнительному листу из оплаты труда:
- a) Дт 76 Кт 70;
  - b) Дт 70 Кт 76;
  - c) Дт 76 Кт 50;
  - d) Дт 70 Кт 50.
15. Выдана заработная плата:
- a) Дт 76 Кт 51;
  - b) Дт 50 Кт 70;
  - c) Дт 70 Кт 50;
  - d) Дт 51 Кт 62.

### **3.4 Учет отчислений на социальные нужды**

Расчеты страхователей с внебюджетными фондами включают страховые взносы в Пенсионный фонд России (ПФР), Фонд социального страхования РФ (ФСС), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ (ФФОМС), а также взносы по обязательному страхованию по травматизму.

Эти фонды предназначены для государственной защиты граждан, т.е. обеспечения социальных гарантий в виде пенсий по возрасту, получения компенсаций в случае утери работоспособности, дотаций, медицинское обслуживание граждан и прочие выплаты, касающиеся поддержки населения. За счет фондов реализуется социальная защита граждан.

Начиная с 2017 г., взносы, которые ранее уплачивались в ПФР, ФФОМС и ФСС, подлежат перечислению по реквизитам федераль-

ной налоговой службы, что связано с передачей функций по администрированию страховых платежей ФНС РФ. Эти суммы отчислений по видам обязательного страхования рассчитывают работодатели, оплата осуществляется из собственных средств нанимателя, из заработка работников (как подоходный налог) страховые взносы не удерживаются.

Страховые взносы за сотрудников рассчитываются и уплачиваются в соответствии с главой 34 НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2017 г.

Плательщиками страховых взносов признаются ИП и организации, являющиеся работодателями (вне зависимости от правовой формы и режима налогообложения):

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 частной практикой в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц:

- в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг;
- по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений;
- 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 управлению

правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями.

Если с работником заключен трудовой договор, отчисления производятся на все виды страхования: пенсионное (ОПС), медицинское (ОМС) и социальное (ОСС).

Если с работником заключен гражданско-правовой договор, обязательными являются отчисления на ОПС и ОМС. Социальное страхование оплачивается только, если в договоре это оговорено дополнительно.

Ряд выплат, поименованных в ст. 422 НК РФ, освобождается от обложения указанным платежами.

*Облагаемая база* определяется отдельно по каждому физическому лицу нарастающим итогом с начала года. База для исчисления страховых взносов для плательщиков определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом.

При осуществлении выплат и иных вознаграждений в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества база для исчисления страховых взносов определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, акцизов и исключается частичная оплата физическим лицом стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

Не подлежат обложению страховыми взносами для плательщиков:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством компенсационных выплат, связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск, суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру организации в части, превышающей трехкратный размер среднего месячного заработка;

- возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

- расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

- работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, установлении опеки над ребенком, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения), установления опеки, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;

4) доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

5) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, суммы платежей (взносов) плательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы платежей (взносов) плательщика по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, суммы платежей (взносов) плательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также суммы пенсионных взносов плательщика по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

6) взносы работодателя, уплаченные плательщиком в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя;

7) стоимость проезда работников к месту проведения отпуска и обратно и стоимость провоза багажа весом до 30 кг, оплачиваемые плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживаю-

щим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными работниками за пределами территории Российской Федерации не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета (включая стоимость провоза багажа весом до 30 кг), рассчитанная от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу Российской Федерации, в том числе международного аэропорта, в котором работники проходят пограничный контроль в пункте пропуска через Государственную границу Российской Федерации;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном конституцией, уставом субъекта Российской Федерации, избираемых непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов

государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников;

11) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 руб. на одного работника за расчетный период;

12) суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам;

13) суммы, выплачиваемые плательщиками своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

14) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов Российской Федерации, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством Российской Федерации;

15) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации, за исключением сумм выплат и иных вознаграждений в пользу таких лиц, признаваемых застрахованными лицами в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования и т.д. в соответствии со ст. 422 НК РФ.

*Расчетным периодом* признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника.

*Тариф страхового взноса* представляет собой величину страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов по каждому виду страхования.

Тарифы страховых взносов разделены на несколько категорий:

- по пенсионному страхованию;
- отчисления, направляемые на медицинское страхование в рамках ОМС;
- взносы на социальное страховое обеспечение на случай заболеваний и материнства;
- средства, направляемые в ФСС, формирующие фонд возмещения при возникновении несчастного случая на производстве или профзаболеваний («травматизм»).

Первые три вида взносов регулируются положениями НК РФ (глава 34). Они могут быть базовыми, дополнительными или пониженными.

Взносы по «травматизму» регламентируются нормами Закона от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ, при этом тарифы по страхованию от несчастных случаев ежегодно пересматриваются и утверждаются отдельным законом. На период с 2018 по 2020 гг. ставки этого вида взносов остаются неизменными (закон от 31.12.2017 г. № 484-ФЗ).

На величину тарифов страховых взносов влияют следующие обстоятельства:

- организационно-правовая форма;
- вид деятельности работодателя;
- система налогообложения;
- статус человека – гражданин России или иностранец, лицо без гражданства – с учетом того, проживает он или временно пребывает в России;
- размер выплат сотруднику в течение года – превышает ли он установленные лимиты базы для начисления страховых взносов.

Законом от 03.08.2018 г. № 303-ФЗ внесены поправки в НК РФ, касающиеся страховых взносов. Законодатели оставили текущие ставки в качестве базовых, то есть отказались от планов постепенного повышения тарифов до уровня, который зафиксирован в ст. 425 НК РФ.

Предполагается, что предельный размер облагаемой базы по «пенсионным» взносам в 2019 г. составит 1 129 тыс. руб. (Закон о бюджете ПФР на период 2018-2020 гг. от 05.12.2017 г. № 363-ФЗ), вероятно, что вырастет и база по взносам ФСС. Соответственно, увеличится и сумма отчислений по основным ставкам взносов, т.е. для ПФР база увеличится более чем на 100 тыс. руб., и перестанет быть достижимой

для большинства – чтобы применить пониженную ставку хотя бы месяц, зарплата должна быть более 95 тыс. руб. в месяц.

Ряд организаций и ИП, согласно ст. 427 НК РФ могут применять пониженные ставки при достижении определенной суммы выплат.

Дополнительные тарифы по пенсионному страхованию устанавливаются согласно ст. 428 НК РФ. Работодатели, которые не провели спецоценку условий на рабочих местах, в 2019 г. уплачивают дополнительно взносы по тарифам:

- 6% – за работников на тяжелых работах (Список № 2, «малые» списки – п.п. 2-18 ч. 1 ст. 30 Закона № 400-ФЗ);
- 9% – за трудящихся в подземных условиях, «горячих» цехах и т.п. (Список № 1 – п. 1 ч. 1 ст. 30 Закона № 400-ФЗ).

Те, кто провел спецоценку, оплачивают дополнительные взносы по тарифам, в зависимости от присвоенного класса опасности труда:

- 8% – подкласс 4 (опасные условия труда);
- отчет перед ФСС по взносам «на травматизм»: в случае 7% – подкласс 3.4 (вредные условия);
- 6% – подкласс 3.3 (вредные условия);
- 4% – подкласс 3.2 (вредные условия);
- 2% – подкласс 3.1 (вредные условия);
- 0% – классы 1 и 2 (оптимальный и допустимый уровень).

Оплата страховых взносов производится ежемесячно до 15 числа, последней датой уплаты будет 15-е число месяца, следующего за отчетным (п. 3 ст. 431 НК РФ).

По взносам «на травматизм» срок уплаты – не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который эти взносы начислены.

Учет взносов и перечисление их в бюджет ведется в рублях и копейках.

Начиная с 2017 г., плательщики взносов отчитываются не только перед фондами, но и перед ФНС РФ.

В ИФНС страхователи должны сдавать Единый расчет не позднее 30-го числа месяца, следующего за расчетным или отчетным периодом (п. 7 ст. 431 НК РФ). Компании и ИП со среднесписочной численностью более 25 человек обязаны представлять расчет в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Все прочие плательщики взносов могут отчитываться на бумаге (п. 10 ст. 431 НК РФ).

Таблица 7 – Основные ставки страховых взносов в 2019 г.

Вид плательщика	Тип страховых взносов	Размер облагаемой базы	Ставка в процентах	Ставка в рублях
1	2	3	4	5
Работодатель (ИП или организация за работников)	ПФР (ставка 2019)	Заработок в пределах годового лимита (предельный размер базы для исчисления)	22	-
		Сумма заработка, превышающая предельный годовой лимит (1 129 000)	10	-
	ФСС (ставка 2019) на случай болезни и материнства	Применительно к доходам, находящимся в рамках годового лимита	2,9	-
		В отношении сумм, которые превысили годовой лимит облагаемого дохода	-	-
		В пределах установленного лимита – для иностранных граждан, трудоустроенных в России	1,8	-
	ФФОМС (ставка 2019)	Облагаемая база предельным размером не ограничена	5,1	-

## Окончание табл. 7

1	2	3	4	5
	ФСС на «травматизм»	Облагаемая база предельным размером не ограничена	В зависимости от принадлежности к одной из 32 групп риска: от 0,2 до 8,5	-
ИП «за себя»	Пенсионные взносы (фиксированные)	В пределах годового дохода предпринимателя, не превышающего уровня 300 тыс. руб.	-	29 354,00
		Доходы, превысившие законодательный предел в 300 тыс. руб.	1	Общий максимум фиксированного и дополнительного взносов ограничен размером 234 832 руб. (29 354 × 8)
	Медицинские взносы (фиксированные)	Независимо от суммы годового дохода	-	6 884,00

### Отчетность перед фондами:

- ежемесячная форма СЗВ-М в ПФР – не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным;
- ежегодный отчет – не позднее 1 марта года, следующего за отчетным. Сведения на 25 человек и более представляются в Пенсионный фонд в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. Сведения на меньшее количество застрахованных лиц можно сдать на бумаге;
- электронной отчетности – не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, а в случае «бумажной» отчетности – не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным. Страхователи со среднесписочной численностью более 25 человек будут в обязательном порядке отчитываться в электронном виде по интернету, все остальные смогут сдавать отчеты на бумаге.

Начиная с 2017 г., ввиду смены администратора доходов бюджета по страховым взносам, указанные отчисления подлежат перечислению на основании платежных поручений на коды бюджетной классификации (КБК) налоговой службы.

Таблица 8 – КБК на уплату страховых платежей в 2019 г.

Вид страхового взноса	КБК
1	2
Страховые взносы на ОПС	182 1 02 02010 06 1010 160
Страховые взносы на ВНиМ	182 1 02 02090 07 1010 160
Страховые взносы на ОМС	182 1 02 02101 08 1013 160
Страховые взносы на ОПС в фиксированном размере (в т.ч. 1%-е взносы)	182 1 02 02140 06 1110 160
Страховые взносы на ОМС в фиксированном размере	182 1 02 02103 08 1013 160
Дополнительные страховые взносы на ОПС за работников, которые трудятся в условиях, дающих право на досрочную пенсию, в том числе:	
– для занятых на работах с вредными условиями труда (п. 1 ч. 1 ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 400-ФЗ) (доптариф не зависит от результатов спецоценки)	182 1 02 02131 06 1010 160

## Окончание табл. 8

1	2
– для занятых на работах с вредными условиями труда (п. 1 ч. 1 ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 400-ФЗ) (доптариф зависит от результатов спецоценки)	182 1 02 02131 06 1020 160
– для занятых на работах с тяжелыми условиями труда (пп. 2-18 ч. 1 ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 400-ФЗ) (доптариф не зависит от результатов спецоценки)	182 1 02 02132 06 1010 160
– для занятых на работах с тяжелыми условиями труда (пп. 2-18 ч. 1 ст. 30 Федерального закона от 28.12.2013 г. № 400-ФЗ) (доптариф зависит от результатов спецоценки)	182 1 02 02132 06 1020 160
Страховые взносы «на травматизм»	393 1 02 02050 07 1000 160

Учет расчетов по страховым взносам ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», который предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации.

К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».
- На субсчете 69-1 ««Расчеты по социальному страхованию»

учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации.

На субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации.

На субсчете 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут открываться дополнительные субсчета.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также их обязательное медицинское страхование, подлежащие в соответствии с гл. 34 НК РФ перечислению в ФНС РФ. При этом записи производятся в корреспонденции:

- со счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, – в части отчислений, производимых за счет организации;
- счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – в части отчислений, производимых за счет работников организации.

Кроме того, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отражается начисленная сумма пеней за несвоевременный взнос платежей, а в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» – суммы, полученные в случаях превышения соответствующих расходов над платежами.

По дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование.

По кредиту этого счета показывается задолженность организации перед органами социального страхования и обеспечения граждан. Эта задолженность формируется за счет средств предприятия.

При этом дебетуются счета, на которых отражено начисление оплаты труда или счет 99 «Прибыли и убытки» (в части пеней и штрафов).

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» обычно имеет кредитовое сальдо, которое означает задолженность организации, а может иметь и дебетовое сальдо, которое означает задолженность органов социального страхования и обеспечения перед предприятием. Дебетовое сальдо обычно возникает по расчетам по социальному страхованию, когда сумма взносов, причитающихся с предприятия, оказывается меньше сумм, выплачиваемых работникам за счет платежей на социальное страхование (пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам и т.п.)

Аналитический учет по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» ведется в разрезе каждого вида расчетов.

В пояснениях к этому счету сказано, что при наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения могут открываться дополнительные субсчета. Примером такого случая может быть субсчет по расчетам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Таблица 9 – Основные хозяйственные операции по учету расчетов с внебюджетными фондами

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены страховые платежи:		
- на сумму отчислений фондам по заработной плате строительным и другим объектам капитальных вложений	08	69
- на сумму отчислений фондам по заработной плате работников растениеводства, животноводства, промышленного производства	20	69
- на сумму отчислений фондам по заработной плате работников вспомогательных производств	23	69
- на сумму отчислений фондам по заработной плате персонала общепроизводственного характера	25	69
- на сумму отчислений фондам по заработной плате персонала общехозяйственного значения	26	69
Начислены пособия по временной нетрудоспособности за счет фонда социального страхования	69	70
Перечислена с расчетного счета задолженность по страховым платежам	69	51

### Тестовые задания по теме 3.4

1. Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» используется для учета расчетов:

а) за полученные товарно-материальные ценности, принятые (выполненные) работы и потребленные услуги, включая предоставление услуг связи, тепловой и электрической энергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

б) с бюджетом по налогам и сборам;

- с) по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд РФ, на медицинское страхование;
- д) по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам.

2. Объектом обложения страховыми взносами признаются:

- а) выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям (видам);
- б) доходы от предпринимательской или иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением;
- с) доход, определяемый из стоимости патента;
- д) нет правильного ответа.

3. При журнально-ордерной форме учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению осуществляется:

- а) в журнале-ордере № 7 – АПК;
- б) журнале-ордере № 6 – АПК;
- с) журнале-ордере № 8 – АПК;
- д) журнале-ордере № 10 – АПК.

4. Начислена задолженность перед Фондом социального страхования по работникам вспомогательного производства:

- а) Дт 20 Кт 69;
- б) Дт 08 Кт 69;
- с) Дт 23 Кт 69;
- д) Дт 26 Кт 69.

5. Начислена задолженность перед Фондом медицинского страхования по работникам основного производства:

- а) Дт 20 Кт 69;
- б) Дт 08 Кт 69;
- с) Дт 23 Кт 69;
- д) Дт 26 Кт 69.

6. Начислена задолженность перед Фондом медицинского страхования по персоналу обслуживающих производств:

- а) Дт 29 Кт 69;
- б) Дт 08 Кт 69;
- с) Дт 23 Кт 69;
- д) Дт 26 Кт 69.

7. Погашена задолженность перед органами социального страхования и социального обеспечения:

- a) Дт 68 Кт 50;
- b) Дт 69 Кт 51;
- c) Дт 60 Кт 66;
- d) Дт 60 Кт 55.

8. Начислена сумма пеней и штрафных санкций по страховым взносам:

- a) Дт 91 Кт 68.
- b) Дт 90 Кт 69.
- c) Дт 91 Кт 69.
- d) Дт 99 Кт 91.

9. Начислены пособия и выплаты работникам за счет средств фонда социального страхования:

- a) Дт 23 Кт 69;
- b) Дт 69 Кт 70;
- c) Дт 20 Кт 70;
- d) Дт 25 Кт 69.

10. Начислена задолженность работникам за новогодние подарки детям, оплачиваемые за счет средств социального страхования:

- a) Дт 23 Кт 69;
- b) Дт 69 Кт 70;
- c) Дт 20 Кт 70;
- d) Дт 25 Кт 69.

11. Возвращены излишне перечисленные суммы по страховым взносам на счета организации:

- a) Дт 68 Кт 50;
- b) Дт 69 Кт 51;
- c) Дт 51 Кт 69;
- d) Дт 51 Кт 66.

12. Начисление задолженности по страховым взносам с оплаты труда работникам, занятым на строительстве склада хозяйственным способом:

- a) Дт 29 Кт 69;

- b) Дт 08 Кт 69;
- c) Дт 23 Кт 69;
- d) Дт 26 Кт 69.

13. Начислена задолженность по страховым взносам с оплаты труда работников, занятых продажей:

- a) Дт 29 Кт 69;
- b) Дт 08 Кт 69;
- c) Дт 44 Кт 69;
- d) Дт 90 Кт 69.

14. Погашена задолженность перед органами социального страхования и социального обеспечения за счет средств аккредитива:

- a) Дт 68 Кт 50;
- b) Дт 69 Кт 51;
- c) Дт 69 Кт 55;
- d) Дт 68 Кт 55.

15. Перечислена сумма начисленных пеней и штрафных санкций по страховым взносам:

- a) Дт 68 Кт 50;
- b) Дт 69 Кт 51;
- c) Дт 69 Кт 70;
- d) Дт 91 Кт 69.

### **3.5 Учет амортизации основных средств и нематериальных активов**

В процессе эксплуатации в производственной, управленческой и коммерческой деятельности основные средства и нематериальные активы постепенно изнашиваются и переносят свою стоимость частями на готовый продукт в виде амортизационных отчислений. посредством амортизации происходит постепенный перенос стоимости основных средств и нематериальных активов, по которой они числятся в бухгалтерском учете, на продукцию, товары. В конечном итоге потраченные на приобретение основных средств и нематериальных активов денежные средства возвращаются в компанию после получения оплаты от покупателей, клиентов за реализованные им продукция, товары, работы, услуги.

Амортизация в бухгалтерском учете заключается в постепенном погашении стоимости основных средств (ОС) или нематериальных активов (НМА) в течение определенного периода. Описание особенностей этого процесса содержится в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (Приказ Минфина России от 27.12.2007 №153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)»).

### *Учет амортизации основных средств*

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением.

По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизация не начисляется.

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группам однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя:

- из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;
- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (ра-

бот) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере  $1/12$  годовой суммы.

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

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

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Организация вправе выбирать способ начисления амортизации. Однако для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений по основным средствам осуществляется в соответствии со ст. 258 и 259 гл. 25 Налогового кодекса РФ:

- амортизируемое имущество распределяется на 10 групп в соответствии со сроками его полезного использования;

- налогоплательщик начисляет амортизацию линейным или нелинейным методом.

При линейном методе сумма амортизации за месяц определяется умножением первоначальной стоимости объекта на норму амортизации для данного объекта, а при нелинейном – умножением остаточной стоимости объекта на норму амортизации для соответствующего объекта.

Линейный метод начисления амортизации применяют по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в группы 8-10 амортизируемого имущества, к остальному амортизируемому имуществу организация вправе применять любой из двух указанных методов начисления амортизации.

Для учета амортизационных отчислений по основным средствам используются:

- ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. 48-АПК) (в начале года);
- ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. 49-АПК) (ежемесячно);
- ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по автотранспорту (ф. 50-АПК) (ежемесячно).

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств», предназначенный для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму амортизации по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02, а по основным средствам непромышленного назначения – по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а

также у некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств. Регистром аналитического учета является Производственный отчет (форма № 83-АПК), синтетического учета – журнал-ордер № 10-АПК.

#### *Учет амортизации нематериальных активов*

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации.

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.

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

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

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

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:

- 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;

- 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;

- 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.

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.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя на счета 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет – пассивный, по кредиту отражается начисление амортизации, по дебету – ее списание.

При начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

После полного списания первоначальной стоимости объектов при втором способе отражения амортизационных отчислений эти объекты отражаются в учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам нема-

териальных активов. Регистром аналитического учета является Производственный отчет (форма № 83-АПК), синтетического учета – журнал-ордер № 10-АПК.

### Тестовые задания по теме 3.5

1. Начисление амортизации объектов основных средств производится:

- a) линейным способом;
- b) способом уменьшаемого остатка;
- c) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- d) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

2. Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе определяется исходя:

- a) из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- b) остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;
- c) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта;
- d) натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

3. Годовая сумма амортизационных отчислений при способе уменьшаемого остатка определяется исходя:

- a) из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта ос-

новых средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

б) остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

с) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

д) натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

4. Годовая сумма амортизационных отчислений при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования определяется исходя:

а) из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

б) остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

с) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

д) натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

5. Годовая сумма амортизационных отчислений при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) определяется исходя:

а) из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

б) остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

с) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

д) натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

6. Начислена амортизация основных средств основного производства:

- а) Дт 20 Кт 02;
- б) Дт 23 Кт 02;
- с) Дт 08 Кт 02;
- д) Дт 02 Кт 01-11.

7. Начислена амортизация основных средств вспомогательного производства:

- а) Дт 20 Кт 02;
- б) Дт 23 Кт 02;
- с) Дт 08 Кт 02;
- д) Дт 02 Кт 01-11.

8. Учет амортизации нематериальных активов ведется на счете:

- а) 01;
- б) 26;
- с) 08;
- д) 05.

9. Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится:

- a) линейным способом;
- b) способом уменьшаемого остатка;
- c) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- d) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

10. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений нематериальных активов при линейном способе рассчитывается исходя:

a) из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

b) 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;

c) 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;

d) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта нематериальных активов и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

11. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений нематериальных активов при способе уменьшаемого остатка рассчитывается исходя:

a) из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

b) 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;

с) 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;

д) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта нематериальных активов и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма числа лет срока полезного использования объекта.

12. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений нематериальных активов способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) рассчитывается исходя:

а) из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

б) 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;

с) 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;

д) первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта нематериальных активов и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

13. Начислена амортизация нематериальных активов:

а) Дт 20 Кт 02;

б) Дт 26 Кт 05;

с) Дт 05 Кт 04;

д) Дт 02 Кт 01-11.

### 3.6 Учет затрат вспомогательного производства

В сельскохозяйственных организациях вспомогательными производствами (ВП) являются подразделения, предназначенные для обеспечения основного производства электроэнергией, водой, теплом, ремонтными и транспортными работами, а также хозяйственными услугами.

ВП рассматриваются как самостоятельные объекты учета затрат, поскольку их продукция, работы и услуги почти полностью относятся к основному производству за исключением продажи и реализации на сторону.

Основными задачами учета ВП являются:

- выделение затрат по каждому виду ВП;
- экономически обоснованная группировка затрат по видам ВП и отдельным статьям;
- контроль и сопоставление фактических затрат с плановыми или нормативными;
- правильное распределение услуг по отдельным потребителям;
- точный расчет фактической себестоимости единицы продукции, работ, услуг; определение калькуляционных разниц и их списание по назначению.

Учет затрат по ВП ведется на синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства». По отношению к балансу счет является активным, операционным, калькуляционным. По дебету счета собирают фактические затраты в разрезе отдельных статей, по кредиту отражают выполненные услуги каждым ВП для соответствующего потребителя.

К счету могут открываться следующие субсчета:

- 23-1 «Ремонтные мастерские»;
- 23-2 «Ремонт зданий и сооружений»;
- 23-3 «Машинно-тракторный парк»;
- 23-4 «Автомобильный транспорт»;
- 23-5 «Энергетические производства (хозяйства)»;
- 23-6 «Водоснабжение»;
- 23-7 «Гужевой транспорт»;
- 23-8 «Прочие вспомогательные производства».

В большинстве случаев выполненные ВП работы и услуги ежемесячно отражаются по кредиту счета по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической.

В соответствии с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях» № 792 от 06.06.03 г. плановая себестоимость работ и услуг ВП, оказанных друг другу до фактической себестоимости не доводится, за исключением мастерской по ремонту машин и оборудования, услуги которой в затраты других ВП включаются по фактической себестоимости.

#### *Учет затрат и калькулирование себестоимости работ и услуг ремонтно-механических мастерских*

Для поддержания автомобилей, комбайнов и сельскохозяйственных машин в рабочем состоянии сельскохозяйственной организации производят их техническое обслуживание, ремонт и модернизацию в специально оборудованных для этих целей ремонтно-механических мастерских (РММ), которые также занимаются изготовлением запасных частей, инструментов, хозяйственного инвентаря.

В зависимости от объема и характера ремонтных работ различают капитальный и текущий ремонт. Капитальным ремонтом автомобильного транспорта считается ремонт, проведение которого обусловлено определенной нормой пробега и условий работы в зависимости от марки автомобиля.

Текущий ремонт (проводится 1 раз в год) включает работы по исправлению или замене отдельных деталей ОС, а также работы по поддержанию их в рабочем состоянии.

Сельскохозяйственные машины (плуги, культиваторы и пр.) поддерживаются в рабочем состоянии только с помощью текущего ремонта.

Установление сложности капитального или текущего ремонта производится путем осмотра поступающей техники в присутствии инженера-механика и заведующего РММ. По результатам осмотра на каждую автомашину в 2 экземплярах составляется «Ведомость дефектов на ремонт машин» (ф. № 267-АПК), где дается характеристика основных узлов и агрегатов, определяются объем работ, потребность в запасных частях, сумма оплаты труда и другие расходы. На основании ведомости выписываются наряды рабочим, лимитно-

заборные карты и накладные внутривозвратного назначения на отпуск запасных частей и ремонтных материалов и пр.

После завершения ремонта ведомость вместе с первичными документами сдают в бухгалтерию, где определяется фактическая стоимость ремонта.

Аналитический учет прямых затрат ремонтной мастерской ведут на отдельных счетах, открываемых на каждый вид ремонтируемых сельскохозяйственных машин (тракторы, комбайны, автомашины) по маркам и наименованиям, а также изготавливаемым хозяйственным принадлежностям.

Затраты группируются по следующей номенклатуре статей:

- нефтепродукты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- работы и услуги сторонних организаций;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- содержание основных средств;
- работы и услуги вспомогательных производств;
- налоги, сборы и другие платежи;
- прочие затраты;
- потери от брака;
- общепроизводственные расходы.

Кроме прямых затрат в процессе производств РММ несут общие расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на какой-либо конкретный объект.

Учет общепроизводственных расходов РММ ведут на отдельном аналитическом счете «Общепроизводственные (цеховые) расходы ремонтной мастерской»:

- оплата труда с отчислениями общепроизводственного персонала мастерской: заведующего мастерской, инженера, механика, кладовщика, уборщиц;
- амортизация станков и оборудования, расходы на их ремонт и пр.;
- затраты на охрану труда и технику безопасности: литература по технике безопасности, установка ограждений, сигналов, вентиляции;
- потери от простоев и прочие непроизводительные затраты.

Общехозяйственные расходы в течение отчетного периода учитываются в разрезе следующих статей:

- Материальные ресурсы.
- Оплата труда.
- Отчисления на социальные нужды.
- Амортизация основных средств ремонтной мастерской.
- Услуги других вспомогательных производств.
- Налоги, сборы и другие платежи (относящиеся к указанному производству).
- Прочие затраты (командировочные, представительские, амортизация нематериальных активов и др.).

В конце отчетного периода общехозяйственные расходы распределяются по аналитическим счетам, открытым по заказам, пропорционально сумме прямой оплаты труда.

Аналитический учет затрат в мастерских ведут в регистре сводного учета «Журнал учета затрат в ремонтной мастерской» (ф. 302-АПК), в котором накапливаются данные из первичных документов о затратах в ремонтной мастерской. На каждый аналитический счет открывается отдельная страница.

Объектами калькуляции по РММ являются заказы. Себестоимость отдельного заказа определяется исходя из данных «Журнала учета затрат в ремонтной мастерской» и соответствующей доли общехозяйственных расходов.

В течение года для определения себестоимости законченного ремонта отдельных объектов, а также для распределения работ и услуг по потребителям к учтенным прямым затратам ежемесячно прибавляют цеховые расходы в плановых (нормативных) размерах - в процентах к прямой оплате труда. В конце года размер этих расходов, отнесенных на заказы, корректируют до фактических размеров путем списания сумм разниц на соответствующие объекты учета. Общепроизводственные (цеховые) расходы относят также на незавершенное производство мастерских.

В конце каждого месяца затраты, накопленные и сгруппированные в «Журнале учета затрат в ремонтной мастерской» по отдельным статьям переносят в лицевой счет (производственный отчет, ф. № 83-АПК) и включают в себестоимость выполненных работ. По завершении ремонта фактические затраты по ремонтируемым объектам относят на счета основного, вспомогательного и обслуживающих производств.

Затраты по незаконченным ремонтам (заказам) остаются как незавершенное производство ремонтной мастерской на конец отчетного периода.

Синтетический учет затрат в РММ ведется на счете 23 «Вспомогательные производства» субсчет 1 «Ремонтные мастерские». По дебету счета учитывают фактические затраты, по кредиту – списывают фактическую себестоимость работ по законченному ремонту на счета потребителей. Если учетной политикой организации предусмотрено создание ремонтного фонда, фактическую себестоимость по законченному ремонту списывают на счет 96-1 «Ремонтный фонд».

Регистром синтетического учета является журнал-ордер 10-АПК.

#### *Хозяйственные операции:*

а) если в затраты основного производства и других производств включают фактические расходы на ремонт, то с субсчета 23-1 их списывают сразу на счета 20, 23, 08 и др.:

- Начислены затраты по ремонту: Дт 23-1 Кт 10, 23, 70, 69, 60....

- Списаны фактические затраты по ремонту ОС:

Дт 20,23,25,26,08... Кт 23-1;

б) если в затраты производства включают нормативные отчисления в резерв по ремонту, то затраты по субсчету 23-1 списывают за счет этого резерва:

- Создан резерв по ремонту на предприятии: Дт 20,23,25,26,29 Кт 96.

- Списаны затраты по ремонту основных средств за счет резерва по ремонту: Дт 96 Кт 23-1.

#### *Ремонт зданий и сооружений*

Помимо ремонта техники на счете 23 в сельскохозяйственных организациях отражается ремонт зданий и сооружений, который должен проводиться в соответствии с планом, формируемым по видам основных средств, подлежащих ремонту (соответствующим установленной классификации), исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемого самой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других факторов.

Учет всех затрат по проведению ремонтов объектов независимо от источников их покрытия ведут на субсчете 23-2 «Ремонт зданий и сооружений». По дебету учитывают фактические затраты на проведение ремонта, по кредиту – их списание на законченный ремонт за счет соответствующего источника средств или затрат в течение года по установленному нормативу с корректировкой в конце года до фактических.

Аналитический учет по счету 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» ведется с разделением затрат по объектам капитального и текущего ремонтов.

При капитальном ремонте зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей и замена их на более качественные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов. Капитальный ремонт может проводиться подрядным или хозяйственным способом.

При текущем ремонте осуществляются лишь работы по исправлению или замене отдельных частей ОС, а также работы по поддержанию их в рабочем состоянии.

По аналитическому счету «Капитальный ремонт» учитывают фактические затраты на ремонт, а также расходы по реконструкции отдельных агрегатов и модернизации оборудования и подвижного состава, если эти мероприятия осуществляются одновременно с ремонтом и за счет средств, предназначенных на капитальный ремонт. Аналитический учет ведется по каждому ремонтируемому объекту.

Затраты на капитальный ремонт, производимый хозяйственным способом, группируются в учете по статьям:

- Ремонтно-строительные материалы – Дт 23-2 Кт 10;
- Оплата труда – Дт 23-2 Кт 70, 96;
- Отчисления на социальные нужды – Дт 23-2 Кт 69;
- Содержание основных средств – Дт 23-2 Кт 10, 02, 23-1;
- Работы и услуги вспомогательных производств – Дт 23-2 Кт 23/3-23/8;
- Прочие затраты – Дт 23-2 Кт 10, 76.

При капитальном ремонте объектов подрядным способом организация заключает с подрядчиком договор на его проведение, объекты сдаются подрядчикам по нарядам-заказам. После окончания ремонта подрядчик выписывает счет-фактуру и предъявляет платежное требование на оплату ремонтных работ. Отремонтированные объекты

принимаются в эксплуатацию на основании «Акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» (ф. ОС-3), где указываются качество проведенного ремонта и его фактическая сметная стоимость. Стоимость выполненных работ отражается проводками:

- Дт 23-2 Кт 60 – на стоимость работы;
- Дт 19 Кт 60 – на сумму НДС.

Списание накопленных затрат на заверченный капитальный ремонт осуществляется за счет соответствующего источника:

- предварительно созданного ремонтного фонда (Дт 23 Кт 96) – Дт 96 Кт 23-2.
- путем включения в затраты других производств в течение года по установленному нормативу с доведением в конце года до суммы фактических затрат – Дт 20,23,25,26 Кт 23-2.

Фактические затраты по законченному капитальному ремонту могут быть списаны только в пределах сумм, числящихся на момент списания в ремонтном фонде. Сумма затрат, не покрытая фондом, переносится на счет 97 «Расходы будущих периодов» с отражением в балансе в составе этой статьи, а затем списывается с него по мере поступления средств в ремонтный фонд.

Затраты на текущий ремонт зданий и сооружений отражаются на аналитическом счете «Текущий ремонт» счете 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» по следующим статьям:

- Материальные ресурсы (стоимость израсходованных на объектах текущего ремонта строительных и ремонтных материалов: кирпича, цемента, шифера, лесоматериалов, железа, стекла, гвоздей, краски и т.п., а также услуг сторонних организаций) – Дт 23-2 Кт 10, 23.
- Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная оплата труда работников, занятых на работах текущего ремонта) – Дт 23-2 Кт 70.
- Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от суммы оплаты труда) - Дт 23-2 Кт 69.
- Содержание основных средств (машин, механизмов и других основных средств, используемых при проведении текущего ремонта) – Дт 23-2 Кт 10, 02.
- Работы и услуги вспомогательных производств (стоимость электроэнергии, воды, услуг автотранспорта и т.д. на нужды текущего ремонта) – Дт 23-2 Кт 23.

Затраты по каждой статье оформляют соответствующими первичными документами.

Порядок списания затрат на текущий ремонт осуществляется в том же порядке, что и на капитальный ремонт.

Себестоимость отремонтированных объектов в учете отражается следующей проводкой:

- Дт 20-1, 20-2, 23, 97, 25, 26 и т.д.;
- Кт 23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Если в организации создается резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, то себестоимость отремонтированных объектов с кредита счета 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» списывается на уменьшение резерва:

- Дт 96-4 «Резерв на ремонт основных средств»;
- Кт 23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Учет затрат по каждому ремонтируемому объекту ведут в специальной «Ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту» (ф. 79-АПК), где на основании первичных документов отдельно отражаются затраты на текущий и капитальный ремонты, по объектам затрат и подразделениям в разрезе установленных статей.

Регистром синтетического учета является журнал-ордер 10-АПК.

#### *Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг машинно-тракторного парка*

Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка (тракторов, комбайнов, других самоходных и сельскохозяйственных машин, используемых на сельскохозяйственных (включая землеройные), погрузо-разгрузочных и транспортных работах) учитываются на счете 23 субсчете 3 «Машинно-тракторный парк» (МТП). По дебету счета 23-3 отражаются фактические затраты, по кредиту – списание работ МТП по плановой себестоимости.

При этом выделяются две группы аналитических счетов:

- «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка»;
- «Содержание и эксплуатация самоходных машин».

По счету «Содержание и эксплуатация МТП» учитывают затраты на содержание и эксплуатацию тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники, машинных дворов и т.д.

На аналитическом счете «Содержание и эксплуатация самоходных машин» учитывают затраты по содержанию и эксплуатации зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных и др. самоходных машин и комбайнов, навесов, площадок для техники и др. Аналитические счета по этой группе открывают по видам машин.

Для ведения учета по ним затраты отражают по следующим статьям:

- Материальные ресурсы (в том числе нефтепродукты на работу тракторов) – Дт 23-3 Кт 10.
- Оплата труда (основная, дополнительная трактористов-машинистов и других работников на тракторных работах) – Дт 23-3 Кт 70. Суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда трактористов-машинистов и прицепщиков, относящиеся к сельскохозяйственным работам, на данную статью не относятся, а списываются прямо на соответствующие объекты учета по основному производству.
- Отчисления на социальные нужды (в том числе на оплату труда механизаторов и других работников на тракторных работах) – Дт 23-3 Кт 69.
- Амортизация основных средств (тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники и т.д.) Дт 23-3 Кт 02.
- Ремонт основных средств – Дт 23-3 Кт 10, 23, 02, 60.
- Работы и услуги других вспомогательных производств – Дт 23-3 Кт 23.
- Прочие прямые расходы (включаемые в элемент «Прочие затраты») – Дт 23-3 Кт 10, 76.
- Общепроизводственные расходы МТП – Дт 23-3 Кт 25.

Для отражения затрат по соответствующим статьям используются первичные учетные документы: по сельскохозяйственным работам – «Учетный лист тракториста-машиниста» (ф. 133-АПК), по транспортным работам – «Путевой лист трактора» (ф. 134-АПК).

В учетных листах тракториста-машиниста фиксируют объем выполненных работ в натуральных величинах и в переводе в у.эт.га, начисленную оплату труда, расход нефтепродуктов, качество выполненных работ (документ выписывают на 10-15 дней).

Путевой лист выписывают на 1 день, в нем – все необходимые данные о перевозке грузов, ТКМ, расходе нефтепродуктов, начисленной оплате труда.

Кроме того, применяются лимитно-заборные ведомости, накладные, отчет о движении горючего и смазочных материалов и другие первичные документы.

На основании указанных первичных документов делают записи в Накопительную ведомость учета затрат (ф. 301-АПК). Затраты по статьям 1-3, 6-7 накапливаются в этом регистре сводного учета и являются прямыми.

По статье «Амортизация основных средств» учет амортизационных отчислений сельскохозяйственной техники необходимо вести в отдельной Ведомости по видам (группам) основных средств в соответствии с базой их распределения.

По статье «Ремонт основных средств» отражают расходы по ремонту тракторов, прицепных сельскохозяйственных машин и орудий и т.д., также ведут в отдельной Ведомости. Они предварительно учитываются на отдельных аналитических счетах ремонтной мастерской (в составе субсчета 23-1) и переносятся с кредита этих счетов на аналитические счета 23-3 «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка» и «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин».

По статье «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка» затраты предварительно систематизируются на отдельном аналитическом счете «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка» по отдельным статьям (аналогично учету общепроизводственных расходов автомобильного транспорта) и затем распределяются между аналитическими счетами «Содержание и эксплуатация МТП» и «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин» пропорционально прямым затратам по оплате труда.

После определения объема выполненных работ в эталонных гектарах и обобщения всех затрат определяется себестоимость эталонного гектара в разрезе статей затрат и в целом (материальные ресурсы, оплата труда с выделением по видам и в том числе на оплату трактористов-машинистов и других работников и т.д.). По объектам сельскохозяйственных механизированных работ (по отдельным аналитическим счетам растениеводства) затраты машинно-тракторного парка по себестоимости эталонного гектара распределяются по статьям: нефтепродукты, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств. Остальные суммы включаются в состав статьи «Работы и услуги вспомогательных производств».

На объекты потребителей транспортных услуг машинно-тракторного парка (кроме аналитических счетов растениеводства) затраты включаются по себестоимости эталонного гектара без подразделения по статьям в комплексную статью «Работы и услуги вспомогательных производств» аналитических счетов потребителей (животноводства, общепроизводственных, общехозяйственных расходов и др.). По тракторным работам, кроме того, определяется себестоимость тонно-километра.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования ведут в Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка (83-АПК), в котором на каждый аналитический счет выделяются отдельные графы.

Записи в отчете производятся на основании «Накопительных ведомостей учета затрат» (использования машинно-тракторного парка) и других первичных и сводных документов. Регистром синтетического учета является журнал-ордер 10-АПК.

*Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг электро-снабжения, теплоснабжения, водоснабжения и т.д.*

К энергетическим производствам в сельскохозяйственных организациях относятся электрохозяйство, котельные, паросиловые станции, компрессорные установки для выработки холода и пр.

Затраты по их эксплуатации и содержанию отражаются на счете 23-5 «Энергетические производства» отдельно по отдельным видам энергетических производств, для чего открываются аналитические счета:

- «Электроснабжение»;
- «Теплоснабжение»;
- «Газоснабжение»;
- «Холодоснабжение».

В затраты по электро-, тепло-, газоснабжению, холодильным установкам входят расходы на содержание электростанций, подстанций, электродвигателей, осветительной проводки и арматуры, котельных, тепловых сетей и установок, газовых сетей, газовых и холодильных установок, стоимость топлива, вспомогательных материалов, мелкого инвентаря, спецодежды, суммы амортизации основных

средств (зданий, оборудования станций и подстанций, наружных и внутренних сетей, электродвигателей, осветительной проводки и арматуры, затраты по ремонту зданий, сетей, оборудования, на содержание помещения).

В затраты на услуги этих вспомогательных производств включаются стоимость соответственно электрической, тепловой энергии, газа, поступающих со стороны и расходы по выработке электрической и тепловой энергии на своем предприятии. Распределение затрат на услуги по потребителям производится пропорционально количеству потребленных услуг и их фактической себестоимости.

Учет затрат ведется по типовой номенклатуре статей затрат вспомогательных производств.

Для обобщения данных об использовании электроэнергии используется сводный регистр «Отчет об использовании электроэнергии» (ф. № 305-АПК). В нем приводятся общие сведения о полученной электроэнергии от собственных электростанций, государственной электросистемы и других коммерческих электростанций и энергосистем, а затем осуществляется подробное распределение полученной электроэнергии по отраслям, а внутри каждой отрасли – по соответствующим учетным группам, видам производств, на освещение и бытовое обслуживание, отпуск другим предприятиям и учреждениям, потери электроэнергии в электросети, трансформаторах и преобразователях. Отчет составляется ежемесячно.

Производственные затраты электроснабжения по данным соответствующих первичных документов накапливаются в Ведомости учета затрат (ф. 301-АПК), на основании которой ежемесячно составляют Производственный отчет по электрохозяйству (ф. 83-АПК).

Регистром синтетического учета является журнал-ордер 10-АПК.

Единицей исчисления себестоимости в электроснабжении является себестоимость 1 или 10 кВт/ч. Списание электроэнергии в течение года на счета потребителей производится по плановой оценке кВт/ч, в конце года определяется его фактическая себестоимость делением всей суммы затрат по электроснабжению на общее количество кВт/ч.

Учет затрат в прочих энергетических производства организуется в том же порядке, как и по аналитическому счету «Электроснабжение».

Калькулируемой единицей в теплоснабжении является 1 или 10 Гкал (гигакалорий) тепла. Ежемесячно потребленная тепловая энергия оценивается по плановой себестоимости и относится на счета

потребителей тепла, в конце года определяется ее фактическая себестоимость.

Себестоимость 1 Гкал = сума затрат на производство (покупку) тепловой энергии / количество выработанной энергии и полученной со стороны, за вычетом энергии, использованной на собственные нужды.

Услуги по газоснабжению относятся на счета потребителей пропорционально количеству отпущенных кубометров газа.

Фактическая себестоимость 1 м<sup>3</sup> газа = общая сумма затрат, включая стоимость покупки газа / на общее количество кубометров потребленного газа.

Затраты по содержанию холодильных установок распределяются по потребителям – складам, хранилищам и пр. – пропорционально объему обслуживаемых помещений и относятся на себестоимость продукции пропорционально центнеродням ее хранения.

Затраты по содержанию скважин, водозаборных устройств, водопроводной сети и других установок для подачи воды, а также получению воды со стороны учитываются на счете 23-6 «Водоснабжение». По дебету счета отражаются фактические затраты по водоснабжению, по кредиту – списание стоимости оказанных услуг на счета потребителей по плановой себестоимости.

Аналитический учет ведется в Производственном отчете по водоснабжению (ф. 83-АПК) с подразделением на статьи, предусмотренные для вспомогательных производств. Предварительно затраты на основании первичных документов группируются в Накопительной ведомости (ф. 301-АПК).

Единицей услуг в водоснабжении является 1 м<sup>3</sup> воды, фактическая себестоимость которого определяется в конце года делением всей суммы затрат на подъем, подачу и доведение воды к потребителям, включая затраты на покупку воды со стороны, на количество кубометров воды, поданной через водопроводную сеть сельскохозяйственной организации (собственную и стороннюю).

#### *Учет затрат и калькулирование себестоимости услуг гужевого транспорта*

В сельскохозяйственном производстве при сравнительно высокой механизации основных производственных процессов на различных подсобных работах – подвозка воды, нефтепродуктов к тракторам, перевозка грузов (семян, удобрений и т.п.) на короткие расстоя-

ния, на различных внутривладельческих работах – применяется гужевой транспорт, в качестве которого используются различные виды живой тягловой силы: лошадей, волов, верблюдов, ослов, мулов, оленей, когда применение тракторов и автотранспорта экономически нецелесообразно.

Учет затрат по гужевому транспорту ведут на субсчете 7 «Гужевой транспорт» счета 23. Учет ведется в целом по всем видам рабочего скота (взрослые лошади, верблюды, волы и т.д.), не включая расходы по выращиванию молодняка. По дебету отражают фактические затраты на содержание рабочих лошадей, по кредиту – ежемесячно на счета потребителей списывается стоимость работ по плановой себестоимости 1 коне-дня, полученный приплод, побочная продукция.

Затраты по гужевому транспорту отражают в разрезе следующих статей:

- Материальные ресурсы (средства защиты животных, стоимость кормов, колесной мази, мелкого инвентаря, сбруи, расходы по ковке лошадей, включая услуги сторонних организаций по профилактическому и другому ветеринарному обслуживанию). Израсходованные корма на основании «Ведомости учета расхода кормов» и обобщенные в «Журнале учета расхода кормов» по видам включают по статье «Корма» по их стоимости: покупные корма и корма собственного производства прошлого года – по фактической себестоимости приобретения или производства; корма, произведенные в текущем году, – по плановой себестоимости, без корректировки их в конце года до уровня фактической себестоимости.

- Оплата труда (конюха и других работников по содержанию рабочего скота, кроме оплаты труда персонала на конно-ручных работах).

- Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от сумм оплаты труда).

- Амортизация основных средств и расходы на ремонт (амортизационные отчисления по рабочему скоту, кроме волов и оленей, по зданиям и другим основным средствам, а также расходы по ремонту зданий и других основных средств гужевого транспорта).

- Работы и услуги других вспомогательных производств.

- Прочие затраты (не учтенные в предыдущих статьях).

Основными первичными документами по учету затрат на гужевой транспорт являются ведомости расхода кормов (ф. 175-АПК), на-

кладные внутривладельческого назначения (ф. № 264-АПК), лимитно-заборные ведомости (ф. № 261-АПК), ведомости расчета и начисления амортизации (ф. 48, 49-АПК), документы по учету затрат труда и пр. Объем работ гужевого транспорта по всем видам работ в основном производстве в течение рабочего дня отражается в Учетном листе руда и выполненных работ (ф. № 132, 132-АПК) с указанием количества отработанных рабочих (коне-дней). Услуги живой тягловой силы на сторону отражаются в ежемесячных отчетах о работе гужевого транспорта.

На получение приплода оформляется «Акт на оприходование приплода» (ф. № 211-АПК) – Дт 11 Кт 23-7.

Данные первичных документов обобщают в Накопительной ведомости учета затрат (ф. 301-АПК). Из ведомости данные переносят в Лицевой счет (производственный отчет (ф. 83-АПК). В лицевом счете отражают выполненные гужевым транспортом работы по перевозкам в плановой оценке калькуляционной единицы – одного коне-дня (рабочего дня живой тягловой силы (ЖТС)).

По кредиту лицевого счета учитывают выход продукции от рабочих лошадей (приплод, конский волос, шерсть-линька, молоко), а также производят ежемесячное списание затрат путем распределения в установленном порядке услуг гужевого транспорта по потребителям работ (в Дт счетов 20, 23, 25, 26, 43, 11,10).

Регистром синтетического учета является Журнал-ордер – 10-АПК.

### *Калькулирование себестоимости услуг гужевого транспорта*

В течение года услуги гужевого транспорта списывают с кредита счета 23 по их назначению по плановой себестоимости 1 коне-дня. Фактическую себестоимость оказанных услуг определяют в конце года (Дт счета 23-7).

При калькулировании себестоимости работ и продукции, полученной от живой тягловой силы, соблюдается следующая последовательность расчетов:

Определяется фактическая себестоимость 1 кормо-дня (фуражного дня) путем деления всей суммы затрат по содержанию рабочего скота за минусом стоимости побочной продукции на общее количество кормо-дней рабочего скота (= 365 дней в году \* количество голов рабочего скота). Навоз оценивается по установленной нормативной стоимости, другие виды побочной продукции (шерсть-линька, волос и пр.) – по цене возможной реализации.

Определяется общая фактическая себестоимость приплода рабочего скота: стоимость головы приплода приравнивается к стоимости 60 кормо-дней (для верблюдов – 120) содержания взрослой головы, умножается на фактическую себестоимость 1 кормо-дня и количество голов приплода.

Исчисляется фактическая себестоимость 1 коне-дня (воло-дня): из общей суммы затрат на содержание рабочего скота: исключаются себестоимость приплода и стоимость побочной продукции, оставшаяся сумма делится на общее количество коне-дней (без учета работ по самообслуживанию).

Плановая себестоимость корректируется до фактической методом дополнительной записи или «красное сторно».

Таблица 10 – Хозяйственные операции по учету затрат вспомогательных производств

Содержание операции	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Учет прямых расходов</i>		
Начислена амортизация:		
по основным средствам вспомогательного производства	23	02
по нематериальным активам	23	05
Списаны материалы, израсходованные вспомогательным производством	23	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных вспомогательным производством (при ведении учета материалов по учетным ценам)	23	16
Учтена в затратах вспомогательного производства стоимость работ (услуг) сторонних организаций	23	60
Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства	23	70
Начислены страховые взносы с фонда оплаты труда работников вспомогательных производств	23	69
<i>Учет косвенных расходов</i>		
Отражена сумма общепроизводственных (общехозяйственных) расходов	25, 26	10, 60, 70, 69 и др.
Доля общепроизводственных (общехозяйственных) расходов включена в затраты по содержанию вспомогательного	23	25, 26

Окончание табл. 10

1	2	3
Выполнение работ (оказание услуг) для нужд основного или обслуживающего производства (хозяйства)	20,29	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказание услуг) для основного производства	20	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказание услуг) для обслуживающего производства (хозяйства)	29	23
Выполнение работ для сторонних организаций		
отражена выручка от продажи результатов работ (услуг)	62	90-1
списаны расходы вспомогательного производства по выполненным работам (услугам)	90-2	23
начислен НДС	90-3	68
Отражен финансовый результат от продажи работ (услуг):		
прибыль	90-9	99
убыток	99	90-9

**Тестовые задания по теме 3.6**

1. Начислена заработная плата с отчислениями трактористу-машинисту, занятому на возделывании пшеницы:

- a) Дт 23/3 Кт 70, 69;
- b) Дт 20/1 Кт 70, 69;
- c) Дт 70,69 Кт 50.

2. Регистром синтетического учета по вспомогательным производствам является:

- a) журнал-ордер 10-АПК;
- b) накопительная ведомость аналитического учета затрат (ф. 301-АПК);
- c) журнал-ордер 8-АПК.

3. Списаны запасные части на ремонт грузового автомобиля:

- a) Дт 20/2 Кт 10;
- b) Дт 23/4 Кт 10;
- c) Дт 23/4 Кт 23/1.

4. Израсходована электроэнергия на освещение зерносклада:

- a) Дт 23/5 Кт 10;
- b) Дт 20/1 Кт 60;
- c) Дт 20/1 Кт 23/5.

5. Калькуляционной единицей по услугам автотранспорта является:

- a) 1 условный эталонный гектар;
- b) 1 тонно-километр;
- c) 1 коне-день.

6. Укажите субсчета к счету 23:

- a) ремонтно-механические мастерские;
- b) грузовой автотранспорт;
- c) кирпичное производство;
- d) энергетические производства (хозяйства);
- e) производства бытового обслуживания населения.

7. Укажите статьи затрат по услугам автотранспорта:

- a) оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- b) содержание основных средств;
- c) работы и услуги;
- d) грузовые автомобили;
- e) легковые автомобили.

8. В случае перерасхода затрат калькуляционная разница списывается методом:

- a) дополнительной записи;
- b) корректурным;
- c) «красное сторно».

9. Создан ремонтный фонд в организации:

- a) Дт 96 Кт 23;
- b) Дт 20,23,29... Кт 96;
- c) Дт 20 Кт 23.

10. Вспомогательные производства:

- a) обслуживают основные;
- b) являются основными;
- c) не относятся к предприятию.

### 3.7 Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат

Значительную группу затрат в аграрных организациях составляют расходы по организации производства и управлению, которые связаны с осуществлением управления всех отраслей и видов деятельности предприятия – снабженческой, производственной, сбытовой, капитальных вложений, культурно-бытового обслуживания.

Задачи учета:

- Правильное документальное оформление операций.
- Точный и своевременный учет затрат по их видам и статьям.
- Контроль за уровнем расходов на содержание аппарата управления и снижением этих затрат.
- Правильное распределение расходов по объектам затрат основного производства.

Расходы на организацию производства и управление подразделяют на две группы – общепроизводственные и общехозяйственные.

*Общепроизводственные расходы* включают в себя расходы на организацию производства и управление отдельными отраслями производства или подразделениями, а также различные производственные расходы, которые нельзя непосредственно отнести на ту или иную культуру либо на тот или иной вид продукции, так как они относятся к отрасли или производственному подразделению в целом.

В зависимости от места возникновения различают общепроизводственные расходы:

- растениеводства;
- животноводства;
- промышленных производств и пр.

Кроме того, общепроизводственные расходы подразделяют на отраслевые, которые учитывают по отрасли в целом (растениеводство, животноводство) и общебригадные, общефермские и т.п., которые учитывают непосредственно по каждому подразделению предприятия (бригады, фермы, участка, отделения и др.). Такой порядок дает возможность общепроизводственные расходы каждого подразделения относить на затраты только этого подразделения, что обеспечивает более точное калькулирование себестоимости продукции и, что особенно важно, в наибольшей степени соответствует требованиям учета по подразделениям.

Учет общепроизводственных расходов ведут на активном, собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». По дебету учитывают затраты в течение года, а по кредиту списывают эти затраты на счета основного производства.

Списание производится в плановом или нормативном размере в течение года с корректировкой в конце года. В результате счет 25 «Общепроизводственные расходы» закрывается, и сальдо не имеет.

К счету 25 «Общепроизводственные расходы» открываются следующие субсчета:

- 25-1 «Общепроизводственные расходы растениеводства»;
- 25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства»;
- 25-3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств».

Учет общепроизводственных расходов ведется по следующим статьям:

1. Затраты на оплату труда: Дт 25 Кт 70:

а) аппарата управления (человеко-часы, рубли):

- в растениеводстве – оплата труда главных и старших агрономов, заведующих отделениями и участками, бухгалтеров и учетчиков отделений и т.п.;
- в животноводстве – заработная плата главных и старших зоотехников, заведующих фермами и комплексами, учетчиков и бухгалтеров комплексов и ферм и т.п.;

б) прочего персонала (человеко-часы, рубли): суммы оплаты труда персоналу, не относящемуся к аппарату управления отраслью: агрономы, зоотехники и другие специалисты, работающие в отделениях или на фермах; бригадиры, помощники бригадиров, полевые объездчики, заправщики-учетчики, агрономы, зоотехники и другие специалисты, не состоящие в штатах отделений и ферм, в случаях, если они не принимают, а осуществляют технологическое руководство по своей специальности (борьба с вредителями, семеноводство, селекционная работа, механизация трудоемких процессов в животноводстве и т.п.).

2. Отчисления на социальные нужды (по ЕСН): Дт 25 Кт 69 учитывают суммы отчислений по единому социальному налогу, относящиеся к аппарату управления и прочему персоналу общепроизводственного назначения.

3. Содержание основных средств: Дт 25 Кт 02, 10, 23, 96 учитывают суммы начисленной амортизации, затраты на ремонт (отчисления в ремонтный фонд), расходы на отопление, освещение, уборку по основным средствам общепроизводственного (общебригадного, общефермского цехового, отраслевого) назначения (полевых станков, агрокабинетов, агрохимлабораторий, помещений для хранения сельскохозяйственных машин, ветбаклабораторий, ветизоляторов, зоокабинетов и т.п.).

4. Охрана труда и техника безопасности: Дт 25 Кт 10... отражают расходы по устройству различных приспособлений, обеспечивающих безопасность работ на машинах и оборудовании: устройство ограждений и агрегатов (некапитального характера), сигнализации, вентиляции и т.п.; затраты на производственную санитарию (мыло, устройство душевых, подвоз воды для мытья и т.д.) и другие мероприятия по охране труда (оформление предупредительных надписей, приобретение справочников, плакатов и т.п.).

5. Прочие расходы Дт 25 Кт10, 23...: прочие затраты общепроизводственного характера, не предусмотренные предыдущими статьями: расход хозяйственного инвентаря, расходы по доставке рабочих на полевые станы и фермы, по подвозу воды и нефтепродуктов для тракторов и комбайнов, услуги вспомогательных производств, расходы по оборудованию скотомогильников, на карантинные мероприятия и т.п.; потери от простоев, потери от брака и т.д.

Ежемесячно, на основании данных накопительных ведомостей затрат (формы 301-АПК), отчетов о движении материальных ценностей и других документов подразделений составляют Производственные отчеты подразделений (формы 83-АПК), в которых отражаются данные о суммах соответствующих расходов за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года по установленным статьям затрат. Синтетический учет ведется в журнале-ордере 10-АПК.

Полученные за месяц итоги общепроизводственных затрат (растениеводства, животноводства и др.) переносят из производственных отчетов подразделений в сводный производственный отчет данного вида по предприятию в целом.

Ежемесячно (ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются в плановом или нормативном размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года. Расходы определяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме затрат каждого

объекта (без затрат на организацию и управление производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье и полуфабрикаты. При этом фермские, бригадные, цеховые расходы распределяют на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

К *общехозяйственным расходам* относят затраты, связанные с управлением хозяйством и его обслуживанием в целом. Они представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.

Типовая номенклатура общехозяйственных расходов состоит из следующих статей:

- материальные затраты;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация ОС;
- услуги вспомогательных производств;
- налоги, сборы и другие платежи;
- прочие расходы;
- непроизводительные расходы.

В свою очередь указанные расходы могут подразделяться:

1) на административно-управленческие расходы:

- содержание работников аппарата управления предприятия и его структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности;
- затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, в соответствии с установленными законодательством нормами;
- содержание и обслуживание технических средств управления – вычислительных центров, узлов связи средств сигнализации и др.;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг (затраты, связанные с ревизией предприятий, проводимой по инициативе одного из участников предприятия в общехозяйственные расходы не включают);
- оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению производством в тех случаях, когда штатным распи-

санием предприятия не предусмотрены те или иные функциональные службы;

- представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью предприятия (проведение официальных приемов, посещение культурно-зрелищных мероприятий, оплата услуг переводчиков);

- расходы на содержание ОС управленческого назначения;
- амортизация НМА;
- налоги, сборы и другие обязательные платежи;

2) хозяйственные расходы:

- заработная плата с отчислениями персонала, не относящегося к управленческому – заведующих складами, весовщиков, рабочих кладовых, пожарных, рабочих по двору и пр.;

- затраты, связанные с изобретательством и рационализацией.

- затраты на выполнение санитарно-гигиенических требований.

- затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров:

- расходы на содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны и пр.;

3) общехозяйственные непроизводительные расходы:

- потери от порчи материальных ценностей при хранении на складах;

- недостачи на складах, и пр.

Непроизводительные расходы отражаются только в текущем учете и не предусматриваются при планировании.

Синтетический учет ведется на активном операционном собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы»: по дебету – в течение года отражаются фактические расходы, по кредиту – ежемесячно (ежеквартально) их списывают в нормативном или плановом размере и включают в себестоимость продукции основных производств, работ и услуг вспомогательных производств и т.д. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается и по окончании календарного года сальдо не имеет.

Общехозяйственные расходы распределяют по объектам аналитического учета соответствующих производств пропорционально общей сумме основных затрат соответствующих отраслей, за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов.

Общехозяйственные расходы не относят на затраты по орошению, осушению земель, на содержание и использование тракторов, комбайнов и других самоходных машин, на ремонт зданий, сооружений и оборудования, а также на жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения и другие объекты культурно-бытового назначения.

Аналитический учет общехозяйственных затрат осуществляют в Производственном отчете по типовой номенклатуре статей в целом по организации на основании соответствующих первичных документов: табелей учета использования рабочего времени, нарядов на сдельную работу, накладных внутрихозяйственного назначения, путевых листов, ведомостей начисления амортизации основных средств, платежных и расчетных документов, авансовых отчетов подотчетных лиц и др.

Синтетический учет ведется в Журнале-ордере 10-АПК.

Если организация признает управленческие расходы как операционные расходы и отражает их в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2 бухгалтерской отчетности) немедленно по окончании отчетного периода, то указанные расходы относятся непосредственно с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи».

При принятии такого способа списания общехозяйственных расходов их следует распределить по аналитическим счетам продаж (реализации) соответствующих видов продукции пропорционально выручке, полученной от их продажи в течение отчетного периода и не включать в производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

#### *Хозяйственные операции:*

- Начислена заработная плата с отчислениями директору, главному бухгалтеру, главному экономисту, бухгалтерам, экономистам: Дт 26 Кт 70.
- Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения: Дт 26 Кт 02.
- Списана электроэнергия на освещение здания центральной бухгалтерии: Дт 26 Кт 23.
- Списаны материалы на общехозяйственные нужды: Дт 26 Кт 10.
- Списаны командировочные расходы: Дт 26 Кт 71.

*Расходы будущих периодов.* Каждое сельскохозяйственное предприятие вынуждено осуществлять затраты, относящиеся к нескольким циклам производства, при этом в учете возникает необходимость разграничивать их между отдельными годами (другими периодами), чтобы правильно относить на затраты каждого данного периода.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. № 792 к расходам будущих периодов в сельскохозяйственных организациях относятся:

- затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (полевые станы, летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству траншей и других сооружений для силосования, сенажирования), используемых в течение нескольких лет;

- затраты, связанные с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов (освоение новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, освоение новых технологий в промышленных производствах, в индустриальных животноводческих комплексах и т.д.);

- затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость ряда лет;

- начисленные суммы амортизации на внутрихозяйственные мелиоративные фонды в первые три года эксплуатации;

- затраты на ремонт основных средств (для равномерного включения в себестоимость продукции по месяцам в течение года или распределения по годам, особенно по крупным капитальным ремонтам аварийного характера);

- затраты финансового характера (на подписку периодической и специальной литературы; оплата услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды; арендная плата объектов основных средств или их отдельных частей (помещений) в соответствии с договором за последующие периоды; платежи по добровольному страхованию имущества; платежи, связанные с уплатой процентов по кредиту; приобретение лицензий, подлежащих отраже-

нию в качестве текущих расходов, а в последующем списываемых в течение срока их действия на счет 26 «Общехозяйственные расходы» и др.).

По этим затратам определяют себестоимость того или иного объекта, которая будет распределена по годам (в течение 2-3 лет) на соответствующие аналитические счета растениеводства, животноводства, промышленных производств. Амортизацию по мелиоративным фондам относят равными долями в течение трех лет на себестоимость растениеводческой продукции, получаемой с соответствующих мелиорированных земель.

По остальным видам затрат будущих периодов их списание производится на счета общепроизводственных и общехозяйственных расходов в сроки, в течение которых такие расходы подлежат отнесению на затраты производства.

Для учета данных расходов используют счет 97 «Расходы будущих периодов» – счет активный, собирательно-распределительный. К счету 97 открывают отдельные аналитические счета по видам (объектам) расходов будущих периодов, на дебет которых относят затраты, производимые в текущем отчетном периоде, а с кредита списывается на счета затрат основных производств, общепроизводственных или общехозяйственных расходов в доле, приходящейся на данный отчетный период.

По аналитическим счетам, открытым по объектам строительства временных сооружений и приспособлений, по видам освоения новых технологий объектам, имеющим материальный характер, рекомендуется вести учет по следующим статьям:

- Материальные ресурсы.
- Оплата труда.
- Отчисления на социальные нужды.
- Амортизация основных средств.
- Работы и услуги вспомогательных производств.
- Прочие затраты.

На основании первичных документов расходы будущих периодов по аналитическим счетам и статьям затрат систематизируют в «Накопительной ведомости учета затрат». Итоговую информацию из Ведомости в конце каждого месяца переносят в Производственный отчет по прочим видам затрат (ф. 83-АПК). На основании производственных отчетов делают записи в журнал-ордер 10-АПК.

### *Хозяйственные операции:*

- Начислена задолженность по подписке на научную литературу за год: Дт 97 Кт 76.
- Начислены затраты по установлению летних лагерей: Дт 97 Кт 70, 69, 10, 02, 23.
- Списаны расходы будущих периодов на промышленное производство: Дт 20/3 Кт 97.
- Начислена аренда авансом за полугодие: Дт 97 Кт 76.

### **Тестовые задания по теме 3.7**

1. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы являются:

- a) накладными;
- b) прямыми;
- c) основными.

2. Общепроизводственные расходы при методе учета полной себестоимости:

- a) включаются в себестоимость производимой продукции;
- b) списываются на финансовые результаты;
- c) не включаются в ее себестоимость.

3. Начислена заработная плата с отчислениями на социальные нужды главному бухгалтеру:

- a) Дт 20 Кт 70, 69;
- b) Дт 26 Кт 70, 69;
- c) Дт 70,69 Кт 23.

4. Общепроизводственные расходы связаны:

- a) с организацией и обслуживанием производства;
- b) управлением предприятием в целом;
- c) осуществлением основных производственных функций.

5. Затраты на охрану труда и технику безопасности являются статьей общехозяйственных расходов:

- a) да;
- b) нет.

6. Списаны общепроизводственные расходы и включены в себестоимость сельскохозяйственных культур:

- a) Дт 90 Кт 25;
- b) Дт 20 Кт 26;
- c) Дт 20 Кт 25.

7. Не относятся к накладным расходам:

- a) затраты на командировки;
- b) затраты на переподготовку кадров;
- c) корма;
- d) представительские расходы;
- e) семена;
- f) топливо.

8. Расходы будущих периодов учитываются на счете:

- a) 97;
- b) 26;
- c) 96.

9. Списаны расходы по подписке на научно-техническую литературу:

- a) Дт 97 Кт 10;
- b) Дт 97 Кт 70,69;
- c) Дт 26 Кт 97.

10. К расходам будущих периодов относятся:

- a) строительство временных некапитальных сооружений;
- b) уплаченные вперед налоги и сборы;
- c) затраты на содержание основных средств в растениеводстве;
- d) затраты на корма;
- e) суммы на научно-техническую литературу.

### **3.8 Учет затрат по отраслям основного производства в сельском хозяйстве**

Учет затрат основного производства ведется на счете 20 «Основное производство».

Счет имеет следующие субсчета:

- 20.1 «Растениеводство»;
- 20.2 «Животноводство»;
- 20.3 «Промышленное производство».

*Растениеводство* – одна из главных и специфических отраслей сельского хозяйства – отличается сезонным характером работ. Производственные затраты осуществляются неравномерно в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и побочную продукцию (солому, полосу, ботву и т.д.). В процессе производства параллельно осуществляются затраты под урожай текущего года и под урожай будущих лет. Технологический процесс включает несколько этапов:

- подготовка почвы к посеву (пахота, боронование, культивация и т. д.);
- посев (посадка);
- уход за растениями;
- уборка урожая.

Следовательно, в растениеводстве неизбежно постоянное наличие незавершенного производства. Все эти особенности необходимо учитывать при организации учета и исчисления себестоимости продукции.

При аналитическом учете следует разграничивать учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по выполняемым работ, по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

В связи с этим все аналитические счета растениеводства можно объединить в следующие группы:

1. По затратам, непосредственно связанным с процессом производства, подлежащим распределению, так как в момент совершения их невозможно отнести к затратам на производство конкретной культуры:

- содержание основных средств, используемых в растениеводстве;
- орошение;
- осушение;
- известкование и гипсование почв.

2. По затратам на отдельные культуры и группы культур (озимые зерновые, яровые зерновые, садоводство и т.д.).

3. По затратам на кормопроизводство (силосование, затраты на приготовление сенажа, затраты по приготовлению травяной муки и т.п.).

4. По учету незавершенного производства (посев озимых зерновых культур, подъем зяби, посев под зиму овощных культур и др.).

Таким образом, объекты учета затрат в растениеводстве могут быть самыми различными, а метод учета затрат – попроцессным.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчета «Растениеводство» на соответствующих аналитических счетах по следующим статьям затрат:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве:

В том числе:

1.1. Семена и посадочный материал:

а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет;

б) собственного производства текущего года.

1.2. Удобрения:

а) минеральные;

б) органические.

1.3. Средства защиты растений.

1.4. Нефтепродукты.

1.5. Работы и услуги сторонних организаций.

2. Оплата труда:

а) основная;

б) дополнительная;

в) натуральная;

г) другие выплаты.

3. Отчисления на социальные нужды.

4. Содержание основных средств:

а) амортизация;

б) ремонт и техобслуживание средств.

5. Работы и услуги вспомогательных производств.

6. Прочие затраты.

7. Общепроизводственные расходы.

8. Общехозяйственные расходы.

При осуществлении затрат на основании первичных и сводных документов делается запись: дебет счета 20 субсчет «Растениеводство» соответствующие аналитические счета кредит счетов 70, 69, 10, 02, 23, 25, 26 и других в зависимости от вида расходов.

Готовая продукция растениеводства, полученная в результате сбора урожая, приходится в течение года по плановой себестоимости. При этом делается запись: дебет счетов 43, 10 кредит счета 20 субсчет «Растениеводство».

Фактические затраты на производство продукции растениеводства можно определить только в конце отчетного года, когда будут закрыты счета 23, 25, 26, списаны затраты по пчеловодству в части, приходящейся на опыление сельскохозяйственных культур, установлены и определены затраты по погибшим посевам, распределены затраты по орошению, гипсованию, известкованию почв и т.д.

Следовательно, к закрытию счета 20 «Растениеводство» можно приступать, когда в дебетовой части счета будут отражены суммы калькуляционных разниц по счету 23 «Вспомогательные производства», а также распределены и включены в затраты растениеводства общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Таким образом, в конце отчетного года в дебетовой стороне аналитических счетов будут учтены фактические затраты, в кредитовой стороне – выход продукции в плановой оценке, которую необходимо довести до уровня фактических затрат. Для этого распределяются затраты первой группы аналитических счетов растениеводства, а затем исчисляется фактическая себестоимость продукции по остальным группам аналитических счетов. После исчисления фактической себестоимости продукции выявляется калькуляционная разница, которая списывается по потребителям методом дополнительных записей в случае превышения фактической себестоимости над плановой или «красным сторно» в случае превышения плановой себестоимости над фактической. В результате аналитические счета закрываются, и сальдо не имеют, за исключением аналитических счетов четвертой группы. Поэтому в заключительном балансе счет 20/1 «Растениеводство» может отражаться в сумме затрат в незавершенном производстве.

*Животноводство* представляет собой одну из основных отраслей сельскохозяйственного производства, в которой имеется ряд направлений: молочное и мясное скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, пчеловодство, звероводство, рыбководство и др. Выход продукции обусловлен специализацией отрасли.

Принятию правильных и своевременных управленческих решений способствуют достоверные данные о затратах, количестве и качестве выращенной продукции, ее фактической себестоимости. Поэтому аналитический учет строится таким образом, чтобы обеспечить

раздельный учет затрат и выхода продукции по направлениям, видам и технологическим группам животных. Основой аналитического учета затрат являются объекты учета затрат. Метод учета затрат используется попроцессный.

Учет затрат и выхода продукции животноводства ведется на счете 20 «Основное производство» субсчете «Животноводство» на соответствующих аналитических счетах в разрезе перечисленных ниже статей затрат.

#### Статьи затрат

- 1 Материальные ресурсы, используемые в производстве, в том числе
  - 1.1. Средства защиты животных
  - 1.2. Корма:
    - а) приобретенные и собственного производства прошлых лет;
    - б) собственного производства текущего года
  - 1.3. Нефтепродукты
  - 1.4. Топливо и энергия на технологические цели
  - 1.5. Работы и услуги сторонних организаций
- 2 Оплата труда:
  - а) основная;
  - б) дополнительная;
  - в) натуральная;
  - г) другие выплаты
- 3 Отчисления на социальные нужды
- 4 Содержание основных средств:
  - а) амортизация;
  - б) ремонт и техническое обслуживание основных средств
- 5 Работы и услуги вспомогательных производств
- 6 Налоги, сборы и другие платежи
- 7 Прочие затраты
- 8 Потери от брака, падежа животных
- 9 Общепроизводственные расходы
- 10 Общехозяйственные расходы

При осуществлении затрат в животноводстве на основании первичных и сводных документов делается запись: дебет счета 20/2 «Животноводство» кредит счетов 70, 69, 10, 02, 23 25, 26 и т.д. в зависимости от того, какие затраты совершаются в отрасли.

В результате выращивания животных получают как основную продукцию (молоко, приплод, прирост живой массы, яйца, шерсть, рои пчел, мед и т.п.), так и побочную (навоз, шерсть-линька, пух и др.). В течение отчетного года основная продукция оприходуется в оценке по плановой себестоимости и оформляется бухгалтерской записью: дебет счета 11 кредит счета 20/2 – при получении приплода, прироста живой массы животных, дебет счета 43/2 кредит счета 20/2 – при получении молока, яиц, шерсти и т.д.

В конце отчетного года плановая себестоимость продукции доводится до фактической в результате исчисления ее фактической себестоимости.

Побочная продукция, в частности навоз, в течение года оценивается в сумме нормативных затрат на его уборку в конкретных условиях (амортизационные отчисления (износ) на технические средства по удалению из навозохранилища, затраты по выемке из навозонакопителеи и хранению) и стоимости подстилки. Жидкий навоз учитывают в зависимости от его влажности в пересчете на условный подстилочный по установленным коэффициентам.

При оприходовании навоза делается бухгалтерская запись: Дебет счета 10 кредит счета 20/2, а если он сразу вывозится на поля, то дебет счета 20/1 кредит счета 20/2.

Прочая побочная продукция животноводства: шерсть-линька, пух, перо-линька, волос-сырец, яйцо миражное, мясо петушков яичных кур, забитых в суточном возрасте, рога, копыта, мясо забитых зверей, шкуры и утилизированные тушки павших (от незаразных заболеваний) животных – оценивается по ценам возможной реализации.

При оприходовании из производства прочей побочной продукции делается запись: дебет счетов 10, 43 кредит счет 20/2.

Фактические затраты на производство продукции животноводства можно определить только в конце отчетного года, когда будут закрыты счета 20/1, 23, 25, 26, 97. Следовательно, к закрытию счета 20/2 «Животноводство» следует приступить, когда в дебетовой части счета будут отражены суммы калькуляционных разниц по вспомогательным производствам, по кормам, выращенным в своей организации, а также распределены и включены в затраты животноводства общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В конце отчетного года в дебетовой части аналитических счетов животноводства будут учтены фактические затраты, в кредитовой –

выход основной продукции по плановой себестоимости, побочной продукции – по нормативным затратам и ценам возможной реализации. Плановую себестоимость основной продукции животноводства в конце отчетного года необходимо довести до уровня фактической. Для этого исчисляется фактическая себестоимость основных видов продукции. Побочная продукция не калькулируется и остается в принятой оценке.

После исчисления фактической себестоимости продукции животноводства выявляется калькуляционная разница, которая списывается по потребителям продукции аналогично списанию калькуляционной разницы по продукции растениеводства. В результате аналитические счета по учету затрат в животноводстве закрываются, за исключением счетов по учету затрат в незавершенном производстве. Поэтому в заключительном балансе счет 20/2 «Животноводство» может отражаться в сумме затрат в незавершенном производстве.

*Промышленные производства* в сельскохозяйственных организациях предназначены в основном для переработки продукции и изготовления строительных материалов. К таким производствам относятся:

- производства по переработке продукции растениеводства (мельницы, консервирование и переработка овощей и фруктов, комбикормовые заводы, маслоцеха и др.);
- производства по переработке продукции животноводства (молокозаводы, цех по забою скота и птицы и др.);
- производства по переработке промышленного сырья (лесопильное, кирпичное, черепичное, цеха по изготовлению тары, изделий из лозы и др.), а также лесоразработки, добыча песка, щебня, извести и др.

Промышленные производства в сельскохозяйственных организациях содействуют более равномерному использованию рабочей силы в течение календарного года.

Учет затрат и выхода продукции по всем видам промышленного производства ведется на счете 20 «Основное производство» в составе субсчета 3 «Промышленное производство в разрезе аналитических счетов по статьям затрат.

Аналитические счета открываются на каждый вид промышленных производств. Статьи затрат указаны ниже.

## Статьи затрат

- 1 Материальные ресурсы, используемые в производстве  
В том числе:
  - 1.1. Сырье для переработки
  - 1.2. Нефтепродукты
  - 1.3. Топливо и энергия на технологические цели
  - 1.4. Работы и услуги сторонних организаций.
- 2 Оплата труда:
  - а) основная;
  - б) дополнительная;
  - в) натуральная;
  - г) другие выплаты
- 3 Отчисления на социальные нужды
- 4 Содержание основных средств:
  - а) амортизация;
  - б) ремонт и техническое обслуживание основных средств
- 5 Работы и услуги вспомогательных производств
- 6 Налоги, сборы и другие платежи
- 7 Прочие затраты
- 8 Потери от брака
- 9 Общепроизводственные расходы
- 10 Общехозяйственные расходы
- 8 Потери от брака, падежа животных
- 9 Общепроизводственные расходы
- 10 Общехозяйственные расходы

По мере осуществления затрат в промышленных производствах в течение года на основании первичных и сводных документов делается бухгалтерская запись: дебет счета 20/2 «Промышленное производство» соответствующий аналитический счет кредит счетов 70, 69, 10, 02, 23, 25, 26, 97 и других в зависимости от того, какие затраты совершаются в производстве.

В результате переработки сырья из производства получают готовую продукцию, которую в течение отчетного года оприходуют по плановой себестоимости и оформляют бухгалтерской записью: дебет счетов 43, 10 и кредит счета 20/3 «Промышленное производство». От переработки могут быть получены также возвратные отходы, т.е. ос-

татки сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами, т.е. с понижением выхода продукции, или вообще не используемые по прямому назначению. Возвратные отходы (побочная продукция) приходятся из производства по цене возможной реализации или использования и оформляются бухгалтерской записью: дебет счетов 43, 10 кредит счета 20/3 в зависимости от вида полученных отходов.

Фактические затраты на производство продукции подсобных производств можно определить только в конце отчетного года, когда будут закрыты счета 23, 25, 26, 97 (т.е. плановая оценка продукции, работ, услуг доведена фактической). Следовательно, к закрытию счета 20/3 «Промышленное производство» можно приступать, когда в дебетовой части счета будет отражена фактическая себестоимость услуг вспомогательных производств, а также сельскохозяйственной продукции собственного производства текущего года, использованной для переработки, включены в затраты производства общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы будущих периодов.

Таким образом, лишь в конце отчетного года в дебетовой части аналитических счетов по учету затрат подсобных производств будут учтены фактические затраты, а в кредитовой части – выход готовой продукции в плановой оценке и отходы по ценам возможной реализации или использования. Чтобы закрыть счет, необходимо плановую себестоимость готовой продукции довести до уровня фактических затрат. Для этого надо исчислить фактическую себестоимость готовой продукции, выявить калькуляционную разницу и списать ее по потребителям продукции методом дополнительных записей или методом «красное сторно».

На сумму калькуляционной разницы составляется бухгалтерская запись: дебет счетов 10, 43, 20/2, 90 кредит счета 20/3 в зависимости от того, куда использована продукция.

После списания сумм отклонений аналитические счета промышленных производств, относящиеся к продукции текущего года, закрываются и в заключительном балансе показываются лишь затраты по промышленным производствам, имеющим незавершенное производство.

### Тестовые задания по теме 3.8

1. Сопряженными видами продукции зерновых культур являются:

- a) зерно и солома;
- b) зерно и зерноотходы;
- c) зерноотходы и солома.

2. Объектом учета затрат в растениеводстве не являются:

- a) сельскохозяйственные культуры;
- b) содержание основных средств;
- c) сельскохозяйственные работы;
- d) затраты, подлежащие распределению;
- e) семена и удобрения.

3. Начислена амортизация по зернохранилищу:

- a) Дт 02 Кт 20;
- b) Дт 20 Кт 02;
- c) Дт 26 Кт 02.

4. По дебету счета 20 учитываются затраты:

- a) плановые;
- b) плановые + калькуляционная разница;
- c) фактические.

5. В растениеводстве по статье «Оплата труда» будет учитываться заработная плата:

- a) агронома;
- b) комбайнера;
- c) бригадира полеводческой бригады.

6. Оприходован из производства картофель:

- a) Дт 10 Кт 20;
- b) Дт 43 Кт 20;
- c) Дт 20 Кт 43.

7. Для начисления оплаты труда трактористам, занятым на возделывании сельскохозяйственных культур используется первичный документ:

- a) учетный лист труда и выполненных работ;

- b) учетный лист тракториста-машиниста;
- c) путевой лист трактора.

8. Животноводство имеет ряд самостоятельных и по своему производству специфических отраслей:

- a) рыбоводство;
- b) птицеводство;
- c) пчеловодство.

9. Основными задачами учета затрат и выхода продукции отрасли животноводства являются:

- a) строгое разделение затрат по отраслям и видам продукции;
- b) принятие правильных и своевременных управленческих решений, которые способствовали бы получению достоверной информации о данных по затратам, количестве и качестве полученной зерновой продукции;
- c) точное разграничение всех затрат по экономически однородным элементам и статьям, из которых складывается себестоимость производимой продукции.

10. Начислена амортизация по животноводческой ферме:

- a) Дт 02 Кт 20;
- b) Дт 20 Кт 02;
- c) Дт 26 Кт 02.

11. Учет производственных затрат по калькуляционным статьям в животноводстве обеспечивает:

- a) калькулирование себестоимости единицы продукции;
- b) позволяет определить эффективность и конкурентоспособность продукции;
- c) выявление факторов, сформировавших данный уровень себестоимости;
- d) поиск пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции данной отрасли.

12. В статью «Средства защиты животных» включается стоимость израсходованных:

- a) биопрепаратов и медикаментов;
- b) дезинфицирующих средств, приобретаемых за счет денежных средств предприятия, на учетную группу скота;

- c) средств защиты растений;
- d) комбикормов.

13. Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является:

- a) расчет начисления оплаты труда работникам животноводства;
- b) журнал учета надоя молока;
- c) табель учета рабочего времени;
- d) лимитно-заборная ведомость.

14. Для учета выхода продукции в животноводстве применяют:

- a) накладную внутреннего назначения;
- b) журнал учета надоя молока;
- c) акт настрига и приема шерсти;
- d) лимитно-заборную ведомость.

15. Оприходовано молоко из производства:

- a) Дт 10 Кт 20;
- b) Дт 43 Кт 20;
- c) Дт 20 Кт 43.

16. Объектами учета затрат в промышленных производствах являются:

- a) переработка зерна;
- b) кормовые смеси;
- c) винодельческое производство;
- d) консервы.

17. Сельскохозяйственная продукция отпущена в переработку:

- a) Дт 20-3 Кт 40;
- b) Дт 20-3 Кт 60;
- c) Дт 20-2 Кт 43;
- d) Дт 20-3 Кт 43.

18. Отражена стоимость оприходованной продукции промышленных производств, предназначенной для продажи:

- a) Дт 20-3 Кт 43;
- b) Дт 90-2 Кт 43;

- c) Дт 10 Кт 20-3;
- d) Дт 43 Кт 20-3.

19. Списана стоимость электроэнергии на нужды промышленного производства:

- a) Дт 20-3 Кт 10;
- b) Дт 20-3 Кт 43;
- c) Дт 20-3 Кт 23;
- d) Дт 20-3 Кт 60.

### **3.9 Учет выпуска готовой продукции и калькулирование ее себестоимости**

Итогом при учете процесса производства является операции по выпуску готовой продукции и определение ее себестоимости.

#### *Понятие готовой продукции, работ, услуг*

Согласно Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов (МПЗ) (Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги – стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.п.), выполненных и оказанных другим организациям и физическим лицам (в том числе работникам организации) на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана из производства на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, энергии, топлива, ос-

новых средств, трудовых ресурсов и других затрат на производство и продажу.

Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам, оказанным услугам, выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

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

В себестоимость продукции включаются затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся:

- затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией);

- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.;

- расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.;

- расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

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

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

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов – в условных банках и т.д.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себе-

стоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и ее остатки на складах.

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать форму № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах:

- без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для российской учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стои-

мости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или методом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходить по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или методом «красное сторно» в дебет счета 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для продажи на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

### *Калькулирование себестоимости продукции*

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг),

предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления.

При калькуляции могут быть определены следующие виды себестоимости продукции:

- технологическая (отраслевая) себестоимость продукции – составляет общая сумма затрат, вызванных технологией производства продукции или выполнения услуг, и общепроизводственные расходы;
- производственная (общехозяйственная) себестоимость – образует технологическая себестоимость вместе с общехозяйственными расходами;
- полная (коммерческая) себестоимость – включает в себя производственную себестоимость и расходы на продажу продукции.

Расчет себестоимости единицы отдельных видов продукции называется *калькуляцией*.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают следующие виды калькуляций: плановую, сметную и фактическую. Все они отражают расходы, на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции и используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно подразделить условно на три этапа:

- Исчисление себестоимости всей выпущенной продукции в целом.
- Определение фактической себестоимости по каждому виду продукции.
- Определение себестоимости единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

Объектами калькуляции выступают конкретные виды или группы однородной продукции (работ, услуг), по которым калькулируется

себестоимость их производства (во вспомогательных производствах – работы и услуги; в промышленных производствах – виды изготовленной продукции и изделий).

### ***Виды продукции***

*Основной* считается продукция, для которой создано данное производство, т.е. продукция, получаемая при возделывании сельскохозяйственной культуры или содержании соответствующего вида животных.

Если то или иное производство дает несколько видов основной продукции, то такая продукция называется *сопряженной*.

К *побочной* относится продукция, получаемая одновременно с основной, т.е. продукция, которая сопутствует выпуску основной продукции, например, солома (полова), стебли кукурузы, корзинки подсолнечника, ботва свеклы, капустный лист; навоз (помет); волос и шерсть – линька, перо, пух, миражные яйца и т.д.

Кроме основных затрат в себестоимость продукции также входят затраты накладные. Базой распределения накладных затрат (счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы») по каждому объекту учета затрат основного производства является сумма основных затрат за исключением затрат на семена, корма и сырье.

Далее находится коэффициент распределения:

$$K = \frac{\text{Доб счета 25 (26)}}{\text{Доб счета 20 (минус стоимость семян, кормов, сырья)}} .$$

Затем путем умножения коэффициента распределения на сумму прямых расходов находятся суммы накладных расходов, относящиеся на себестоимость продукции конкретного производства. В течение отчетного периода готовая продукция оценивается по плановой (нормативной) себестоимости в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета. Нормативная себестоимость продукции рассчитывается организацией самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т.д., необходимых для выпуска продукции.

Плановая себестоимость продукции устанавливается организацией самостоятельно, за нее может быть принята себестоимость продукции по данным предыдущего отчетного периода. В конце года плановая (нормативная) себестоимость доводится до фактической.

Фактическая себестоимость 1 ц зерна находится делением общей суммы затрат на выращивание и уборку культуры за минусом стоимости побочной продукции (солома) на общее количество полноценного зерна (количество полученного от урожая зерна + полноценное зерно, содержащееся в зерноотходах, в соответствии с данными лабораторного анализа).

Фактическая себестоимость 1 ц зерноотходов находится умножением фактической себестоимости 1 ц зерна на процентное содержание зерна в зерноотходах.

Для расчета фактической себестоимости продукции молочного скотоводства из общей суммы затрат на выращивание и обслуживание молочного стада вычитается стоимость побочной продукции (навоз). 90% от полученной суммы относится на производство молока, 10% – на полученный приплод. Делением соответствующих сумм на объем надоенного молока и количества полученных голов приплода рассчитывается фактическая себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода. Если фактическая себестоимость больше плановой, для отражения в учете калькуляционных разниц используется метод дополнительной записи, если плановая себестоимость превышает фактическую – метод «красное сторно».

### Тестовые задания по теме 3.9

1. Полная себестоимость включает:

- a) все ресурсы, израсходованные на производство;
- b) прямые затраты;
- c) косвенные затраты;
- d) операционные расходы.

2. Затраты на управление – это:

- a) затраты на обучение и содержание управленческого персонала;
- b) коммерческие расходы.

3. Расходы, связанные с изготовлением нескольких видов изделий или с различными видами обработки изделий, называют:

- a) прямыми;
- b) косвенными;
- c) накладными;
- d) основными.

4. Калькуляция себестоимости означает:

- a) проведение расчетов по определению себестоимости;
- b) готовые расчеты произведенных затрат и себестоимости.

5. Объект калькулирования – это:

- a) вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности;
- b) затраты, используемые в системе контроля и регулирования.

6. Учет готовой продукции ведется на счете:

- a) 20;
- b) 25;
- c) 43;
- d) 40.

7. Учет готовой продукции регламентируется:

- a) ПБУ 10/99;
- b) ПБУ 13/2000;
- c) ПБУ 17/02;
- d) ПБУ 05/01.

8. Учет готовой продукции в регистрах журнально-ордерной формы отражает:

- a) журнал-ордер № 11-АПК;
- b) журнал-ордер № 10-АПК;
- c) журнал-ордер № 13-АПК;
- d) журнал-ордер № 12-АПК.

9. Поступила на склад готовая продукция из производства:

- a) Дт 20 Кт 70;
- b) Дт 43 Кт 20;
- c) Дт 43 Кт 60;
- d) Дт 10 Кт 43.

10. Часть готовой продукции переведена в состав материалов:

- a) Дт 20 Кт 70;
- b) Дт 43 Кт 20;
- c) Дт 43 Кт 60;
- d) Дт 10 Кт 43.

## ТЕМА 4 УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ В ОРГАНИЗАЦИИ

### **4.1 Общие положения.**

### **4.2 Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности.**

### **4.3 Учет прочих доходов и расходов.**

### **4.4 Учет расходов на продажу.**

### **4.5 Учет расчетов с покупателями и заказчиками.**

#### **4.1 Общие положения**

Сельскохозяйственные предприятия основную массу произведенной продукции продают. Они продают также выполненные на сторону услуги и работы своих вспомогательных, обслуживающих и промышленных производств.

Процесс реализации представляет собой завершающую стадию оборота средств организации и представляет собой процесс доведения изготовленной продукции до потребителя. Результатом реализации являются поступившие от покупателей денежные средства – выручка от реализации, которая должна компенсировать расходы по процессам производства, реализации продукции, а также обеспечить прибыль (новая стоимость в виде прибавочного продукта, необходимого для воспроизводства рабочей силы и расширенного воспроизводства).

Продажей завершается кругооборот средств предприятия. В процессе ее хозяйству возмещаются в денежной форме средства, затраченные на производство и сбыт продукции, и тем самым завершается полный цикл кругооборота. Полученная выручка при условии рентабельного ведения хозяйства должна превышать сумму затрат на производство продукции и ее сбыт, т.е. предприятие должно получать прибыль. Кроме продажи государству сельскохозяйственные предприятия частично реализуют свою продукцию через торгующие организации (государственные и кооперативные), собственную торговую сеть (ларьки, палатки и т.п.), разным организациям (больницам, столовым, санаториям, домам отдыха и др.), межхозяйственным предприятиям, для общественного питания, в счет оплаты труда рабочим. Кроме продажи сельскохозяйственного производства предприятия выполняют различные работы и оказывают услуги организациям и лицам (в том числе своему капитальному строительству и работникам своего хозяйства).

Для учета доходов и расходов от продажи продукции, работ, услуг и обобщения финансовых результатов на предприятии используется операционно-результативный активно-пассивный счет 90 «Продажи».

Для учета доходов и расходов от продажи основных средств, нематериальных активов и обобщения финансовых результатов на предприятии используется операционно-результативный активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Кроме затрат на производство готовой продукции (производственная себестоимость) организация для того чтобы ее реализовать, несет определенные затраты, связанные с упаковкой, погрузкой, разгрузкой, транспортировкой, рекламные расходы, расходы на содержание помещений для хранения продуктов и др. Расходы, связанные с реализацией продукции и оплачиваемые поставщиком, называются коммерческими. Эти расходы прибавляются к производственной себестоимости продукции, образуя ее полную (коммерческую) себестоимость.

Для учета расходов, связанных с реализацией продукции, используется счет 44 «Расходы на продажу».

Расчеты за отгруженную покупателям продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги отражаются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Полученная выручка от продажи продукции уменьшается на сумму фактических затрат по производству и реализации продукции и выявляется результат от продажи, а именно: прибыль или убыток.

Расчет с покупателями за реализованную продукцию может осуществляться в наличной и безналичной форме. Предприятие имеет право провести наличные расчеты через кассу с юридическими лицами в сумме, не превышающей 100 000 руб. по одной сделке (договору).

Основными хозяйственными операциями, отражаемыми на счетах бухгалтерского учета в процессе реализации, являются:

- переход права собственности к покупателю при отгрузке готовой продукции, отпуске товаров, выполнении работ, оказании услуг (операция 1 на схеме) и появление долга покупателя (заказчика) за продукцию, товары, работы, услуги (операция 2);
- осуществление расходов по отгрузке и реализации продукции, определение расходов по сбыту продукции (операция 3);

- погашение покупателями (заказчиками) долга за продукцию, товары, работы, услуги (операция 4);
- выявление финансового результата от реализации продукции, товаров, работ, услуг (операция 5).



Рисунок 4 – Схема учета процесса реализации

Задачами бухгалтерского учета процесса реализации являются:

- документальное оформление и своевременное отражение в учете отгрузки (отпуска) готовой продукции, товаров, сдачи выполненных работ и оказанных услуг; расходов по отгрузке и реализации продукции;
- правильное исчисление списываемых в процессе реализации расходов;
- своевременное оприходование поступивших средств от покупателя (заказчика);
- правильное исчисление финансового результата от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

## *Классификация доходов и расходов*

*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).

При этом в качестве доходов организации не признаются 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.

Бухгалтерский учет доходов и расходов организации ведется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В зависимости от характера, условия получения и направлений деятельности организации ее доходы подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

*Доходами от обычных видов деятельности* являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

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 отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается 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 корректи-

руется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливаются 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.

*Прочие доходы:*

- 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:

- Выручка 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) 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).

- 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, которая 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.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. 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.

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.

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, предусмотренные настоящим пунктом.

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 организации.

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 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 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.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

*Расходами по обычным видам деятельности* являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

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 организа-

цией, 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.

*Прочие расходы:*

- 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, принимается 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 бух-

галтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

- 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.

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

#### **4.2 Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности**

Учет продажи в сельском хозяйстве является одним из наиболее трудоемких и ответственных участков бухгалтерского учета. Это объясняется:

- большим количеством реализуемой продукции, особенно в летне-осенний период;
- жесткими временными рамками реализации, связанными с массовым созреванием и уборкой большинства видов продукции растениеводства в интервале 1,5-2 месяца;
- рассредоточенностью пунктов оприходования и временного хранения продукции до ее реализации;
- большими различиями в параметрах, по которым приходится учитывать продукцию (мясо, молоко, зерно, овощи, плоды и т.п.), следовательно, и большим разнообразием применяемых для этого документов. На данном участке учетных работ ввиду массовости и повторяемости операций весьма эффективна компьютерная обработка информации.

Информация о доходах и расходах от обычных видов деятельности формируется на основе данных соответствующих первичных документов, которыми оформляются отпуск и продажа готовой продукции (работ, услуг) и которые служат основанием для списания продукции со складов и других мест хранения, сдачи выполненных работ и оказанных услуг и расчетов с покупателями и заказчиками.

## *Первичный учет продаж*

В сельскохозяйственных организациях документами, предназначенными для оформления отпуска (отгрузки) продукции растениеводства покупателям и заказчикам, являются:

- товарно-транспортная накладная (зерно) (форма № СП-31);
- товарно-транспортная накладная (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры) (форма № СП-34).

Эти документы применяются для учета отправки на приемные пункты зерна, плодоовощной продукции, овощей, продукции лубяных культур и др.

В документах предусмотрены специализированные реквизиты по отражению всех особенностей данной продукции: физическая масса, зачетный вес, качество продукции (сортность, засоренность, влажность и т.п.).

Товарно-транспортные накладные составляются на перевозку грузов отдельно для каждого грузополучателя на каждую езду транспортного средства. Они выписываются в четырех экземплярах при отправке каждой партии продукции. Первый и второй экземпляры накладной отправляются вместе с грузом, третий – сдается в бухгалтерию, четвертый – остается в пункте отправки продукции.

Получаемые от организаций, принявших продукцию, первые экземпляры товарно-транспортных накладных с подписью о приемке продукции, ежедневно сдают в бухгалтерию организации для сверки принятого количества с отправленным и записи в учетные регистры. При обнаружении расхождений между отправленной и принятой массой продукции составляется акт, который в тот же день представляется на рассмотрение администрации организации для выяснения причин и принятия необходимых мер.

Товарно-транспортные накладные регистрируются в реестре документов на выбытие продукции (форма № СП-3), он ведется в пункте отправки продукции. В конце рабочего дня реестр вместе с документами, на основании которых он был составлен, и ведомостью движения зерна и другой продукции (форма № СП-11) передаются в бухгалтерию.

Основными документами, предназначенными для оформления отпуска (отгрузки) продукции животноводства и животных покупателям и заказчикам являются:

- товарно-транспортная накладная (животные) (форма № СП-32);
- товарно-транспортная накладная (молсырье) (форма № СП-33);
- товарно-транспортная накладная (шерсть) (форма № СП-35);
- акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (форма № СП-46).

*Товарно-транспортная накладная (животные) (форма № СП-32)* применяется для оформления операций по отправке-приемке животных. В документе предусмотрены реквизиты для отражения этих операций: вес при отправке, приемке, упитанность животных, количество голов, возраст животных, подписи зоотехника и ветврача. Выписывается заведующим фермой, бригадиром или зоотехником с участием ветврача на каждую отправляемую на продажу партию скота и птицы. Вместе с данной накладной заполняется ветеринарное свидетельство.

*Товарно-транспортная накладная (молсырье) (форма № СП-33)* применяется для учета операций по отправке-приемке молокопродукции на молокозаводы и другие приемные пункты. В документе предусмотрены реквизиты для характеристики именно этой продукции: жирность, кислотность, температура и др. Выписывается заведующим фермой, бригадиром на каждую партию отправленного молока и молочных продуктов (утром, вечером и днем).

На молокозаводе (или другом приемном пункте) продукцию принимают в присутствии представителя организации. Результаты приемки записывают в накладной. По окончании приемки один экземпляр с подписью приемщика возвращают организации через водителя (другое ответственное лицо), сдавшего продукцию, а второй оставляют на приемном пункте.

При отправке организацией на приемный пункт молока, принятого от граждан, крестьянских (фермерских) хозяйств (форма № СП-22 «Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан»), выписывают отдельные товарно-транспортные накладные формы № СП-33 с отдельной их нумерацией для обеспечения правильности расчетов с гражданами-молокосдатчиками.

*Товарно-транспортная накладная (шерсть) (форма № СП-35)* применяется для оформления операций по отправке на пункты приемки (переработки) продукции шерсти. В данном документе предусмотрены все необходимые реквизиты, отражающие особенности

этого вида продукции и ее качество: способ упаковки, количество кип, масса нетто, масса брутто, способ определения массы, класс груза, данные лабораторного анализа. Документ оформляется подписями работников, ответственных за перевозку, отпустивших продукцию к доставке и принявших после доставки.

*Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (форма № СП-46)* применяется для оформления операций по поступлению (закупки) и выбытию (передачи, продажи) животных по договорам, заключенными с гражданами. Документ является универсальным и применяется по всем операциям движения животных, связанных с заключенными договорами с гражданами на закупку, откорм, выращивание и т.п. операции с гражданами.

Для оформления отгрузки прочей продукции в сельскохозяйственных организациях применяется товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т).

Для оформления операций по передаче произведенной продукции для продажи за наличный расчет в стационарных торговых точках сельскохозяйственной организации (магазинах, ларьках, палатках и др.) применяется акт о приемке продукции для реализации (продажи) (форма № СП-36). В акте перечисляются конкретные виды продукции, передаваемые для продажи в торговую точку. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых остается в торговой точке, а второй вместе с сопроводительными документами передается в бухгалтерию, где он служит основанием для списания продукции с соответствующих материально-ответственных лиц и записи ее в подотчет руководителю соответствующей торговой точки.

Для оформления и отражения операций при разовой продаже продукции на рынке и других местах торговли (продажа продукции с автомашин, молока из фляг и малых цистерн и т.п.) применяется отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (форма № СП-38).

В качестве отчета стационарной торговой точки о продаже продукции, поступившей торговой выручке и ее использовании применяется отчет о реализации продукции (форма № СП-37).

Для обобщения информации о движении продукции на складе-холодильнике применяется отчет по складу-холодильнику (форма № СП-30). Отчет подписывается заведующим складом-холодильником и вместе с приложенными к нему документами представляется в бухгалтерию организации.

При отпуске продукции на общественное питание применяют накладную внутривозвратного назначения и лимитно-заборную ведомость.

Заготовительные организации и приемные пункты других организаций на приемку продукции и животных выписывают соответствующие приемные квитанции (формы № ПК-1, ПК-3, ПК-4 и т.д.).

При отправке и отгрузке продукции, а также выполнении работ и оказании услуг разным покупателям и заказчикам сельскохозяйственные организации заполняют и предъявляют им счета-фактуры. Выполненные работы и оказанные услуги принимаются покупателями и заказчиками по актам приемки-передачи выполненных работ и оказанных услуг. Один из экземпляров акта передается организации-подрядчику, а другой организации-заказчику.

При отгрузке и продаже продукции (работ, услуг) могут быть использованы иные первичные документы, не предусмотренные альбомом унифицированных форм первичной учетной документации. Эти документы должны быть оформлены надлежащим образом, в них должны содержаться все необходимые реквизиты согласно законодательству и они должны быть утверждены организацией в рамках формирования ее учетной политики.

### *Учет продаж*

Для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности и обобщения финансовых результатов от продажи готовой продукции на предприятии используется операционно-результативный активно-пассивный счет 90 «Продажи». По дебету этого счета отражаются расходы по обычным видам деятельности – учитывают плановую себестоимость проданной продукции и других активов, а по кредиту – выручка по этим же видам деятельности с учетом НДС, акцизов.

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 – ее плановая себестоимость (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» в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

К счету 90 «Продажи» открываются субсчета для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж:

- субсчет 90-1 «Выручка» – для учета выручки от продаж;
- субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» – себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг);
- субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» – НДС, включенного в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);
- субсчет 90-4 «Акцизы» – акциза, предусмотренного в цене на проданную продукцию;
- субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» – если организация является плательщиком экспортных пошлин;
- субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналогично может предусматриваться субсчет для других целевых составляющих цены.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-5 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно путем сопоставления совокупного дебетового и кредитового оборота по субсчетам 90-2 – 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по дебету счета 90-9 и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (при наличии прибыли) или по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 90-9 (при выявлении убытка). В итоге синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетные даты не имеет.

В конце года на дебет счета 90 дополнительно списывают (или сторнируют) разницы между плановой себестоимостью проданной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, по которой они списывались на указанный счет в течение года, и фактической себестоимостью согласно отчетным калькуляциям.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», зарываются внутренними оборотами на субсчет 90-9:

- Дт 90-9 Кт 90-2, 90-3, 90-4, 90-5;
- Дт 90-1 Кт 90-9.

В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов счета 90 «Продажи» сальдо не имеет.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» организуется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ,

оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Синтетический учет процесса реализации ведется в журнале-ордере № 11-АПК и на соответствующих счетах в Главной книге.

Журнал-ордер № 11-АПК предназначен для учета кредитовых оборотов счета реализации и взаимосвязанных с ними счетов с разбивкой оборотов по дебету корреспондирующих счетов. В отличие от большинства других журналов-ордеров (кроме № 10-АПК) журнал-ордер № 11-АПК построен так, что оборот по кредиту каждого из включенных в него счетов занимает колонку регистра, а суммы, подлежащие отнесению в дебет корреспондирующих счетов, заносят в соответствующие строки на пересечении с этими счетами. Исключение составляет счет 90, который в журнале-ордере «разворачивают» по основным отраслям, и поэтому он занимает несколько граф.

В сельском хозяйстве по счетам учета реализации действует обычная корреспонденция счетов учета этих операций. В то же время имеется ряд особенностей, определяемых отраслевой спецификой, а также спецификой организационно-правовых форм аграрных формирований.

Таблица 11 – Операции по реализации сельскохозяйственной продукции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана фактическая себестоимость реализуемых животных	90-2	11
Списана фактическая себестоимость реализованной готовой продукции	90-2	43
Списана фактическая себестоимость работ или услуг вспомогательных производств	90-2	23
Списаны коммерческие расходы на продажу	90-2	44
Отражена выручка от реализации продукции (работ и услуг) покупателям	62	90-1
Начислен НДС на сумму реализованной продукции	90-3	68
Отражено поступление денежных средств в оплату реализованной продукции	50	62
Списан убыток от реализации продукции, работ и услуг	99	90-9
Списана прибыль от реализации продукции, работ, услуг	90-9	99

## Тестовые задания по теме 4.2

1. Какими первичными документами отражается продажа сельскохозяйственной продукции?

- a) Товарно-транспортными накладными.
- b) Счетами-фактурами.
- c) Накладными внутрихозяйственного назначения.
- d) Актами.

2. Списание себестоимости проданной готовой продукции отражается записью:

- a) Дт 90 «Продажи» – Кт 43 «Готовая продукция»;
- b) Дт 43 «Готовая продукция» – Кт 90 «Продажи»;
- c) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 43 «Готовая продукция»;
- d) Дт 90 «Продажи» – Кт 41 «Товары».

3. Начисление НДС по проданной продукции отражается записью:

- a) Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – Кт 43 «Готовая продукция»;
- b) Дт 90 «Продажи» – Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям»;
- c) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- d) Дт 90 «Продажи» – Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

4. Списание расходов на продажу отражается записью:

- a) Дт 44 «Расходы на продажу» – Кт 43 «Готовая продукция»;
- b) Дт 90 «Продажи» – Кт 44 «Расходы на продажу»;
- c) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 44 «Расходы на продажу»;
- d) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 44 «Расходы на продажу».

5. Начисление выручки от продажи продукции отражается записью:

- a) Дт 90 «Продажи» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- b) Дт 43 «Готовая продукция» – Кт 90 «Продажи»;
- c) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кт 90 «Продажи»;

d) Дт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – Кт 99 «Прибыли и убытки».

6. Выявленная прибыль от продажи продукции отражается записью:

- a) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 90 «Продажи»;
- b) Дт 90 «Продажи» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- c) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 90 «Продажи»;
- d) Дт 90 «Продажи» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

7. Списание убытков от продажи готовой продукции отражается записью:

- a) Дт 90 «Продажи» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- b) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 90 «Продажи»;
- c) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- d) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 44 «Расходы на продажу».

8. Синтетический учет продажи готовой продукции ведется:

- a) в журнале-ордере № 10-АПК;
- b) журнале-ордере № 11-АПК;
- c) журнале-ордере № 12-АПК;
- d) журнале-ордере № 13-АПК.

9. Списана фактическая себестоимость реализуемого молодняка животных:

- a) Дт 90 Кт 43;
- b) Дт 90 Кт 11;
- c) Дт 91 Кт 11;
- d) Дт 91 Кт 10.

10. Списана фактическая себестоимость реализованных работ или услуг вспомогательных производств:

- a) Дт 90 Кт 43;
- b) Дт 90 Кт 23;
- c) Дт 91 Кт 11;
- d) Дт 91 Кт 10.

### 4.3 Учет прочих доходов и расходов

Доходы и расходы организации, возникающие в результате продажи активов в виде основных средств, материалов, нематериальных активов, отражаются в бухгалтерском учете в составе прочих доходов и расходов (если иное не установлено уставом организации).

Кроме того, в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», к прочим доходам и расходам также относятся:

- поступления и расходы от продажи иностранной валюты;
- поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления и расходы, 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);
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- 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;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- возмещение причиненных организацией убытков;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки и 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 доходы и расходы.

#### *Учет выбытия основных средств*

Если объект основных средств (ОС) выбывает из организации или больше не способен приносить ей экономические выгоды в будущем, его необходимо списать с бухгалтерского учета.

Обстоятельства, при которых происходит выбытие ОС, перечислены в ПБУ 06/2001. К ним относятся:

- прекращение использования в результате морального или физического износа;
- передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- списание в результате недостачи или порчи, выявленных при инвентаризации объектов ОС;
- передача по договору мены;
- безвозмездная передача;
- ликвидация вследствие аварии, стихийного бедствия или иной чрезвычайной ситуации;
- внесение в качестве вклада по договору о совместной деятельности;
- частичная ликвидация при реконструкции объектов.

## *Документально оформление выбытия объектов ОС*

Обязательных к применению унифицированных форм первичных учетных документов по выбытию объектов ОС нет (Информация Минфина № ПЗ-10/2012). Поэтому организация такие документы может разработать самостоятельно, соблюдая требования о наличии в них обязательных реквизитов.

При разработке форм документов по учету выбытия основных средств организация может воспользоваться следующими унифицированными формами:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1);
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4);
- акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а);
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4б).

### *Синтетический учет выбытия основных средств*

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет 9 «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит – сумму накопленной амортизации.

Списание первоначальной стоимости объекта ОС отражается проводкой:

- Дебет 01-9 «Выбытие основных средств»;
- Кредит 01-1.

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости:

- Дебет 02;
- Кредит 01-9 «Выбытие основных средств».

В результате этих записей на субсчете 01-9 «Выбытие основных средств» по выбывающему объекту основного средства формируется

остаточная стоимость, которая подлежит списанию на прочие расходы:

- Дебет 91-2 «Прочие расходы»;
- Кредит 01-9 «Выбытие основных средств».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи, остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

### *Продажа объекта ОС*

Продажа объекта ОС предполагает отражение прочего дохода от его продажи, а также прочего расхода в виде остаточной стоимости выбывающего объекта ОС и расходов, связанных с продажей (п. 31 ПБУ 6/01, п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99, Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н).

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражен доход от продажи объекта ОС	62	91-1
Начислен НДС от продажи (если организация находится на ОСНО)	91-2	68
Списана остаточная стоимость проданного основного средства	91-2	01-9
Отражены расходы, связанные с продажей ОС	91-2	10, 60 и пр.

### *Безвозмездная передача*

При безвозмездной передаче объекта ОС проводки аналогичны записям по его продаже с одной лишь разницей: доход отражаться не будет. НДС же, в общем случае, будет начислен с рыночной стоимости объекта ОС (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 154 НК РФ).

Пример. Организация безвозмездно передает физическому лицу легковой автомобиль. Первоначальная стоимость ОС составляет 950 000 руб., начисленная на момент передачи амортизация – 635 000 руб. Рыночная стоимость автомобиля на дату безвозмездной передачи – 450 000 руб. (В т.ч. НДС 68 644 руб.).

Бухгалтерские записи при передаче:

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость безвозмездно переданного объекта ОС	950 000	01-9	01-1
Списана амортизация на момент выбытия	635 000	02	01-9
Списана остаточная стоимость переданного автомобиля (950 000 – 635 000)	315 000	91-2	01-9
Начислен НДС при безвозмездной передаче с рыночной стоимости автомобиля	68 644	91-2	68

*Прекращение использования по причине морального или физического износа*

Когда объект ОС не может больше использоваться по причине морального или физического износа, он подлежит списанию с бухгалтерского учета.

В этом случае остаточная стоимость объекта ОС со счета 01-9 «Выбытие основных средств» будет отнесена на прочие расходы организации:

- Дебет 91-2 «Прочие расходы»;
- Кредит 01-9 «Выбытие основных средств».

*Выбытие ОС в результате аварии, иной ЧС или недостачи*

Аналогично списанию в результате морального или физического износа выбытие ОС в результате аварии, стихийного бедствия или иной чрезвычайной ситуации отражается в составе прочих расходов.

При этом учитывая, что при возникновении таких обстоятельств обязательно проведение инвентаризации, утраченный объект целесообразно предварительно учесть на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (п. 27 Приказа Минфина от 29.07.1998 № 34н, Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

- Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- Кредит 01-9 «Выбытие основных средств».

При отсутствии виновных лиц стоимость недостающего объекта ОС относится на прочие расходы:

- Дебет 91-2«Прочие расходы»;
- Кредит «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналогично с предварительным учетом объекта ОС на счете 94 отражается его списание в результате недостачи, выявленной по итогам проведенной инвентаризации.

### *Передача ОС по договору мены*

В том случае, когда объект ОС передается в обмен на иное имущество, необходимо отразить продажу объекта ОС, а также приобретение иного имущества. Возникшую в результате операций дебиторскую и кредиторскую задолженность необходимо перезачесть.

Пример. Организация передает объект ОС по договору мены в обмен на товары. Первоначальная стоимость ОС – 325 000 руб. Амортизация на момент выбытия – 86 000 руб. Приобретаемые товары оценены в 360 000 руб., в т.ч. НДС 54 915 руб. Обмен признан равноценным.

Бухгалтерские записи у организации, передающей объект ОС в обмен на товары

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость выбывающего объекта ОС	325 000	01-9	01-1
Списана амортизация ОС на момент выбытия	86 000	02	01-9
Отражена выручка от передачи объекта ОС по договору мены	360 000	62	91-1
Начислен НДС при передаче	54 915	91-2	68
Списана остаточная стоимость объекта ОС, переданного по договору мены (325 000 – 86 000)	239 000	91-2	01-9
Оприходованы товары по договору мены (без НДС) (360 000 – 54 915)	305 085	41	60
Принят к учету НДС по полученным товарам	54 915	19	60
Отражен зачет задолженности по договору мены	360 000	60	62

## *Учет выбытия нематериальных активов*

Если объект нематериальных активов (НМА) выбывает из организации или больше не способен приносить ей экономические выгоды в будущем, с бухгалтерского учета его необходимо списать. Типовые случаи, когда требуется списание НМА, а также основные бухгалтерские записи, составляемые при этом, рассмотрим в нашей консультации. Кроме того, раскроем особенности налогового учета выбытия нематериальных активов.

Обстоятельства, при которых происходит выбытие нематериальных активов, перечислены в ПБУ 14/2007. К ним относятся (п. 34 ПБУ 14/2007):

- прекращение срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- переход исключительного права к другим лицам без договора (в т.ч. в порядке универсального правопреемства или при обращении взыскания на НМА);
- прекращение использования вследствие морального износа;
- передача в виде вклада в уставный капитал другой организации;
- передача по договору мены;
- передача по договору дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи нематериальных активов при их инвентаризации.

Списание НМА по истечении срока полезного использования производить не нужно, если при этом объект не выбывает и продолжает приносить организации экономические выгоды. То есть наличие в учете НМА с нулевой остаточной стоимостью – ситуация вполне реальная, как и для объектов основных средств. Она не требует безусловного списания с учета такого рода имущества.

При выбытии нематериальных активов проводки должны содержать записи по списанию не только самого объекта нематериальных

активов, но и числящейся на момент выбытия амортизации (п. 34 ПБУ 14/2007). Поэтому, в первую очередь, до обнуления счета учета нематериальных активов 04 «Нематериальные активы», необходимо закрыть пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов», на котором числится накопленная к моменту выбытия амортизация (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

Списана сумма накопленной амортизации НМА при его выбытии:

- Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- Кредит 04 «Нематериальные активы».

Возникающие доходы и расходы от списания НМА необходимо отражать в бухучете в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 35 ПБУ 14/2007). Поэтому в момент выбытия нематериальных активов их остаточная стоимость списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример. Передается по договору об отчуждении исключительное право на программу для ЭВМ по рыночной цене 169 000 руб. (НДС не облагается). Первоначальная стоимость объекта – 187 000 руб. Начисленная к моменту выбытия амортизация составляет 63 000 рублей. Предположим, что иных операций в отчетном месяце не было (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Отражен доход от продажи НМА	169 000	62	91-1
Списана амортизация объекта НМА на момент его продажи	63 000	05	04
Списана остаточная стоимость проданного актива	124 000	91-2	04
Отражена прибыль от продажи объекта НМА	45 000	91-9	99

Если объект был передан безвозмездно, то из указанных выше бухгалтерских записей будет исключена проводка по отражению дохода.

Если указанная в примере программа для ЭВМ была передана в качестве вклада в уставный капитал ООО по согласованной оценке, равной рыночной стоимости НМА, проводки будут такие (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н):

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
Отражена стоимость финансовых вложений в виде вклада в уставный капитал ООО	169 000	58	76
Списана амортизация объекта НМА на момент его выбытия	63 000	05	04
Списана остаточная стоимость объекта НМА, переданного в качестве вклада	124 000	76	04
Отражена разница между остаточной стоимостью объекта НМА и его согласованной оценкой	45 000	76	91-1
Отражена прибыль от передачи объекта НМА в качестве вклада в ООО	45 000	91-9	99

Если выявлена недостача объекта НМА, то списание его остаточной стоимости отражается следующей записью:

- Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- Кредит счета 04.

#### *Учет выбытия материалов*

В процессе хозяйственной деятельности может возникнуть необходимость в реализации части материалов, заготовленных ранее для собственной производственной деятельности. Такая ситуация может возникнуть в связи с необходимостью реализации излишних запасов материалов, безвозмездной передачи (дарение), при внесении материалов уставный капитал другого предприятия и пр.

Продажа материалов относится к прочим видам деятельности (если иное не предусмотрено уставом организации), и возникающие при этом доходы и расходы включают в состав прочих доходов и расходов.

Следовательно, для того чтобы показать в учете продажу материалов, необходимо отразить процесс формирования доходов и расходов организации, которые имели место под влиянием данной операции. А также полученный финансовый результат в виде разницы между полученными доходами и понесенными расходами от продажи материалов (прибыль или убыток).

Для учета доходов и расходов от продажи материалов используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 будет отражаться себестоимость материалов и НДС (субсчет 91-2 «Прочие расходы»), по кредиту – выручка от продажи (субсчет 91-1 «Прочие доходы»). Итоговый финансовый результат от этой сделки будет отражен по дебету субсчета 91-9 – если получен убыток, либо по кредиту субсчета 91-9 – если получена прибыль от сделки.

Все проводки в бухгалтерском учете выполняются на основании первичных документов, в данном случае первичным документом будут выступать:

- накладная на отпуск материалов на сторону форма М-15;
- счет-фактура;
- товарная накладная (ТТН);
- выписка банка, свидетельствующая о получении оплаты от покупателя.

Таблица 12 – Хозяйственные операции по учету продажи материалов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичные документы
1	2	3	4
Отражена задолженность покупателя за проданные материально-производственные запасы по стоимости, указанной в договоре	62	91-1	Договор купли-продажи № ТОРГ-12 «Товарная накладная»
Списана стоимость проданных материально-производственных запасов	91-2	10	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС от продажной стоимости материально-производственных запасов (учет для целей налогообложения «по оплате»)	91-2	76	Счет-фактура
Начислен НДС от продажной стоимости материально-производственных запасов (учет для целей налогообложения «по отгрузке»)	91-2	68	Счет-фактура
Поступили денежные средства от покупателей	50, 51, 52	62	Выписки банка по расчетному, валютному и специальному счетам, № КО-1 «Приходный кассовый ордер» Чек ККМ
Начислен НДС к уплате в бюджет (учет для целей налогообложения «по оплате»)	76	68	Счет-фактура Бухгалтерская справка-расчет

### Тестовые задания по теме 4.3

1. Списана остаточная стоимость основных средств при недостатке или порче объектов:

- a) Дт 91 Кт 01;
- b) Дт 01-11 Кт 01;
- c) Дт 94 Кт 01;
- d) Дт 01Кт 08.

2. Списана сумма начисленной амортизации недостающих основных средств:

- a) Дт 01 – 11 Кт 01;
- b) Дт 23 Кт 02;
- c) Дт 08 Кт 02;
- d) Дт 02 Кт 01-11.

3. Списана рыночная стоимость недостающих или испорченных основных средств на виновное лицо:

- a) Дт 91 Кт 94;
- b) Дт 73 Кт 94;
- c) Дт 94 Кт 01;
- d) Дт 70 Кт 94.

4. Отражена разница между рыночной и остаточной стоимостью недостающих или испорченных основных средств:

- a) Дт 98 Кт 94;
- b) Дт 73 Кт 94;
- c) Дт 94 Кт 98;
- d) Дт 01 Кт 98.

5. Списана разница между рыночной и остаточной стоимостью недостающих или испорченных основных средств по мере погашения задолженности виновным лицом:

- a) Дт 98 Кт 91;
- b) Дт 73 Кт 91;
- c) Дт 91 Кт 98;
- d) Дт 01 Кт 98.

6. Списана стоимость недостающих или испорченных основных средств на финансовые результаты при отсутствии виновных лиц:

- a) Дт 91 Кт 94;
- b) Дт 73 Кт 94;
- c) Дт 94 Кт 01;
- d) Дт 70 Кт 94.

7. Списана первоначальная стоимость основного средства при его продаже:

- a) Дт 01 – 11 Кт 01;
- b) Дт 01 – 1 Кт 08;
- c) Дт 01 – 1 Кт 98;
- d) Дт 02 – Кт 01-11.

8. Списана сумма амортизации по проданному основному средству:

- a) Дт 01-11 Кт 01;
- b) Дт 01-1 Кт 08;
- c) Дт 01-1 Кт 98;
- d) Дт 02 Кт 01-11.

9. Отражена остаточная стоимость проданного основного средства:

- a) Дт 94 Кт 01;
- b) Дт 01 – 11 Кт 01;
- c) Дт 91 Кт 01-11;
- d) Дт 01 Кт 08.

10. Списана первоначальная стоимость выбывшего нематериального актива:

- a) Дт 04 – 11 Кт 04;
- b) Дт 04 – 11 Кт 05;
- c) Дт 04 Кт 98;
- d) Дт 91 Кт 04-11.

11. Списана сумма амортизации по выбывшему нематериальному активу:

- a) Дт 04 – 11 Кт 04;
- b) Дт 05 Кт 04-11;

- c) Дт 04 Кт 98;
- d) Дт 91 Кт 04-11.

12. Отражена остаточная стоимость выбывшего нематериального актива:

- a) Дт 04-11 Кт 04;
- b) Дт 04-11 Кт 05;
- c) Дт 04 Кт 98;
- d) Дт 91 Кт 04-11.

13. Списанная фактическая себестоимость проданных материалов отражается записью:

- a) Дт 90 «Продажи» – Кт 10 «Материалы»;
- b) Дт 44 «Расходы на продажу» – Кт 10 «Материалы»;
- c) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 10 «Материалы»;
- d) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – 10 «Материалы».

14. Начисление НДС по проданным основным средствам и материалам отражается записью:

- a) Дт 19 «НДС по приобретенным ценностям» – Кт 90 «Продажи»;
- b) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 19 «НДС по приобретенным ценностям»;
- c) Дт 90 «Продажи» – Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- d) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам».

15. Начисление заработной платы рабочим, занятым на ликвидации последствий стихийных бедствий отражается записью:

- a) Дт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- b) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- c) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- d) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

16. Принятие к учету материалов от ликвидации объектов основных средств в результате чрезвычайных ситуаций отражается записью:

- a) Дт 10 «Материалы» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- b) Дт 10 «Материалы» – Кт 98 «Доходы будущих периодов»;
- c) Дт 10 «Материалы» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- d) Дт 41 «Товары» – Кт 90 «Продажи».

17. Излишки материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, отражаются записью:

- a) Дт 10 «Материалы» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- b) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 41 «Товары»;
- c) Дт 83 «Добавочный капитал» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- d) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 99 «Прибыли и убытки».

18. Отражены положительные курсовые разницы по валютным счетам и операциям в иностранной валюте:

- a) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 52 «Валютные счета»;
- b) Дт 52 «Валютные счета» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- c) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- d) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

19. Списание сумм дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, отражается записью:

- a) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- b) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- c) Дт 98 «Доходы будущих периодов» – Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- d) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

20. Начисление процентов по полученным кредитам и займам отражается записью:

- а) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- б) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- в) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- д) Дт 20 «Основное производство» – Кт 66 «расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

21. Отражены уплаченные или признанные к уплате штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров:

- а) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- б) Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 51 «Расчетные счета»;
- д) Дт 50 «Касса» – 91 «Прочие доходы и расходы».

22. Списание стоимости недостач ценностей при отсутствии виновных лиц отражается записью:

- а) Дт 90 «Продажи» – Кт 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- б) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- в) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- д) Дт 98 «Доходы будущих периодов» – Кт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

23. Отражено сальдо (прибыль) прочих доходов и расходов:

- а) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- б) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- в) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- д) Дт 98 «Доходы будущих периодов» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

#### 4.4 Учет расходов на продажу

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции.

Расходы, связанные с продажей товаров, работ, услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

- В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки; стоимость тары, приобретенной на стороне; оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

- расходы на транспортировку продукции (доставка продукции на станцию или пристань отправления, погрузка в вагоны, суда, автомобили и т.п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиторских контор);

- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;

- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты; на участие в выставках, ярмарках; стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;

- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (скот, птицу, молоко, шерсть, овощи и др.) на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены операционные и общезаготовительные расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

В организациях торговли на счете 44 могут отражаться следующие расходы (издержки обращения):

- по перевозке товаров;
- оплате труда;
- аренде;
- содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- рекламе;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению.

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- 10 «Материалы» – на стоимость израсходованной тары;
- 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 44 ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списание расходов на продажу оформляют бухгалтерской записью:

- Дебет 90 «Продажи»;
- Кредит 44 «Расходы на продажу».

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

Способы распределения расходов на продажу между видами отгруженной продукции при частичном списании расходов на себестоимость продукции. При частичном списании расходов на продажу подлежат списанию (на счет 90) и распределению следующие виды расходов:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);
- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

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

В торговых организациях сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;
- определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;
- отношением определенной в п. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (п. 2) определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров;
- умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

Таблица 13 – Хозяйственные операции по учету расходов на продажу

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичный документ
Израсходованы материалы на операции по продаже продукции	44	10	№ М-11 «Требование-накладная»
Произведены вспомогательными производствами расходы на продажу продукции	44	23	Бухгалтерская справка-расчет
Произведены обслуживающими производствами и хозяйствами расходы на продажу продукции	44	29	Бухгалтерская справка-расчет
Стоимость работ (услуг) сторонних организаций включена в расходы на продажу продукции: – расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции – расходы по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, – погрузке в вагоны, суда	44	60, 76	Договора на оказание услуг Акт приемки-сдачи выполненных работ Бухгалтерская справка-расчет
Выделен НДС в соответствии со счетами-фактурами поставщиков работ (услуг), использованных при продаже продукции	19	60, 76	Счет-фактура
Начислены страховые взносы на выплаты работникам, занятым продажей продукции	44	69	Бухгалтерская справка-расчет Индивидуальная карточка учета сумм и иных вознаграждений
Начислены платежи по обязательному страхованию от несчастных случаев работников, занятых продажей продукции	44	69-1	Бухгалтерская справка-расчет
Начислена заработная плата работникам, занятым продажей продукции	44	70	№ Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»
Затраты обособленных подразделений включены в расходы на продажу продукции	44	79-2	Бухгалтерская справка
Списана доля расходов будущих периодов на расходы по продаже продукции	44	97	Бухгалтерская справка
Расходы на продажу продукции отнесены на себестоимость проданной продукции	90-2	44	Бухгалтерская справка

## 4.5 Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Расчеты за отгруженную покупателям продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги могут производиться наличными денежными средствами в пределах установленного лимита, полной или частичной предоплатой, безналично через счета в банках, векселями, бартером.

При отгрузке готовой продукции, товаров покупателям без полной предоплаты возникает дебиторская задолженность. По ней установлен предельный срок исполнения обязательств – 4 месяца, по истечении которого дебиторская задолженность списывается на убытки без уменьшения налогооблагаемой прибыли.

Списанная в убыток дебиторская задолженность не аннулируется, а отражается за балансом в течение 5 лет для возможности взыскания с неплатежеспособного дебитора-покупателя возникшей задолженности.

Для учета расчетов с покупателями используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет активно-пассивный. Начальное сальдо по дебету отражает размер задолженности покупателей за отгруженную продукцию, работы, услуги на начало отчетного периода. Начальное сальдо по кредиту отражает величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на начало отчетного периода.

К счету 62 могут быть открыты субсчета:

- 62-1 «Расчеты в порядке инкассо»;
- 62-2 «Расчеты плановыми платежами»;
- 62-3 «Векселя полученные»;
- 62-4 «Расчеты по авансам полученным» и др.

На субсчете 62-1 учитывают расчеты по предъявленным покупателям и принятым к оплате расчетным документам.

На субсчете 62-2 ведут учет расчетов с покупателями при длительных хозяйственных связях.

На субсчете 62-3 учитывают задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченную полученными векселями.

На субсчете 62-4 ведут учет расчетов по полученным авансам от покупателей и заказчиков и произведенным предоплатам.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» дебетуется в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, на которые предъявлены расчетные документы.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей, включая суммы полученных авансов и т.п.

Продавцы ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур (контрольных лент контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) населению), составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объектами, которые облагаются налогом на добавленную стоимость, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

При получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) продавцом составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие платные услуги непосредственно населению без применения контрольно-кассовой техники, но с выдачей документов строгой отчетности в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, регистрируют в книге продаж вместо счетов-фактур документы строгой отчетности, утвержденные в установленном порядке и выданные покупателям, либо суммарные данные документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги продаж осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом. Книга продаж хранится у поставщика в течение полных 5 лет с даты последней записи.

Допускается ведение книги продаж в электронном виде. В этом случае по истечении налогового периода, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, книга продаж распечатывается, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Не подлежат регистрации в книге продаж счета-фактуры, имеющие подчистки и помарки. Исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику.

Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 11-АПК.

Таблица 14 – Хозяйственные операции по учету расчетов с покупателями и заказчиками

Содержание операции	Дебет	Кредит	Первичный документ
1	2	3	4
Отражена задолженность покупателей за отгруженную продукцию	62	90-1	Договор купли-продажи № 1-Т «товарно-транспортная накладная»
Сторнирована взысканная покупателем сумма недостач и потерь, выявленных при приемке продукции – сторно	(62)	(90-1)	Документы о взыскании сумм недостач и потерь, № ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей»
Отражена взысканная покупателем сумма недостач и потерь	62	76-2	Бухгалтерская справка
Отражена задолженность покупателей за проданные: – объекты основных средств, – нематериальные активы, – объекты незавершенного строительства и оборудование, – материалы, – ценные бумаги и другие финансовые вложения.	62	91-1	Договор купли-продажи, № 1-Т «Товарно-транспортная накладная», Акты приема-передачи незавершенного строительства, оборудования, ценных бумаг
Отражена арендная плата к получению (при признании доходов от аренды доходами от обычных видов деятельности)	62	90-1	Договор аренды, Счет (заказ, наряд) (типовая форма 868)

Продолжение табл. 14

1	2	3	4
Отражена арендная плата к получению (при признании доходов от аренды прочими доходами)	62	91-1	Договор аренды, Счет (заказ, наряд) (типовая форма 868)
Начислены лизинговые платежи в соответствии с условиями договора	62	90-1	Договор лизинга, Счет (заказ, наряд) (типовая форма 868)
Отражено исполнения обязательств организации зачетом встречных требований, исполнение обязательств по договорам мены	60	62	Акт о прекращении встречных требований
Поступили денежные средства от покупателей и заказчиков	50, 51, 52	62	Выписка банка по валютному и расчетному счетам, № КО-1 «Приходный кассовый ордер», чек ККМ
Поступили авансовые платежи в счет предстоящей поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг)	50, 51	62	Выписка банка по расчетному счету, № КО-1 «Приходный кассовый ордер», Чек ККМ
Поступили авансовые платежи в иностранной валюте в счет предстоящей поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг)	52	62	Выписка банка по валютному счету
Начислен НДС с авансовых платежей	62	68	Бухгалтерская справка-расчет
Зачтена сумма НДС с авансовых платежей при отпуске оплаченной продукции (выполнении работ, оказании услуг)	68	62	Бухгалтерская справка
Зачтен авансовый платеж в счет оплаты отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг)	62	62	Бухгалтерская справка
Поступили денежные средства в оплату проданной продукции, товаров (работ, услуг)	51	62	Выписка банка по расчетному счету
Поступила валютная выручка за проданную продукцию, товары (работы, услуги)	52	62	Выписка банка по валютному счету

Продолжение табл. 14

1	2	3	4
Возвращены от покупателей и заказчиков средства, излишне полученные в оплату проданной продукции, товаров (работ, услуг)	62	50, 51	Выписка банка по расчетному счету, № КО-2 «Расходный кассовый ордер»
Возвращены авансы покупателям и заказчикам	62	50, 51	Выписка банка по расчетному счету, № КО-2 «Расходный кассовый ордер»
Возвращены от покупателей и заказчиков средства, излишне полученные в оплату проданной продукции, товаров (работ, услуг) в иностранной валюте	62	52	Выписка банка по валютному счету
Возвращены авансы покупателям и заказчикам в иностранной валюте	62	52	Выписка банка по валютному счету
Начислены положительные курсовые разницы на задолженность покупателей и заказчиков в иностранной валюте на дату совершения операции и отчетную дату (конец месяца)	62	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
Начислены отрицательные курсовые разницы на задолженность покупателей и заказчиков в иностранной валюте на дату совершения операции и отчетную дату (конец месяца)	91-2	62	Бухгалтерская справка
Отражена положительная суммовая разница по расчетам с покупателями и заказчиками по доходам от обычных видов деятельности	62	90-1	Бухгалтерская справка
Отражена отрицательная суммовая разница по расчетам с покупателями и заказчиками по доходам от обычных видов деятельности	(62)	(90-1)	Бухгалтерская справка
Отражена положительная суммовая разница по расчетам с покупателями и заказчиками при продаже основных средств и прочих активов	62	91-1	Бухгалтерская справка
Отражена отрицательная суммовая разница по расчетам с покупателями и заказчиками при продаже основных средств и прочих активов – сторно	(62)	(91-1)	Бухгалтерская справка

Окончание табл. 14

1	2	3	4
Начислено комиссионное вознаграждение	62	90-1	Бухгалтерская справка
Отражен зачет комиссионного вознаграждения из выручки комитента	76	62	Отчет комиссионера, Бухгалтерская справка-расчет
Отражена уступка права требования	62	62	Договор цессии
Получен вексель в обеспечение задолженности покупателей и заказчиков за проданную продукцию	62	62	Вексель полученный

### Тестовые задания по теме 4.5

1. Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» используется для учета расчетов:

а) за полученные товарно-материальные ценности, принятые (выполненные) работы и потребленные услуги, включая предоставление услуг связи, тепловой и электрической энергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

б) отгруженную продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги;

в) товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков и подрядчиков не поступили;

г) излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их инвентаризации.

2. Счета-фактуры, выставленные покупателям, регистрируются:

- а) в книге продаж;
- б) книге покупок;
- в) кассовой книге;
- г) журнале-ордере.

3. При журнально-ордерной форме учет расчетов с покупателями и заказчиками осуществляется:

- а) в журнале-ордере № 7 – АПК;

- b) журнале-ордере № 6 – АПК;
- c) журнале-ордере № 8 – АПК;
- d) журнале-ордере № 11 – АПК.

4. Начальное сальдо по дебету отражает:

- a) размер задолженности покупателей за отгруженную продукцию, работы, услуги на начало отчетного периода;
- b) величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на конец отчетного периода;
- c) величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на начало отчетного периода;
- d) величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на конец отчетного периода.

5. Начальное сальдо по кредиту отражает:

- a) размер задолженности покупателей за отгруженную продукцию, работы, услуги на начало отчетного периода;
- b) величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на конец отчетного периода;
- c) величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на начало отчетного периода;
- d) величину задолженности покупателям и заказчикам по полученным авансам на конец отчетного периода;

6. Поступили авансы от покупателей:

- a) Дт 51 Кт 62;
- b) Дт 62 Кт 51;
- c) Дт 62 Кт 90;
- d) Дт 08 Кт 60.

7. Перечислены денежные средства покупателям почтовым переводом:

- a) Дт 62 Кт 51;
- b) Дт 62 Кт 50;
- c) Дт 62 Кт 55;
- d) Дт 62 Кт 57.

8. Отражена задолженность покупателей за проданную им продукцию:

- a) Дт 62 Кт 91;
- b) Дт 62 Кт 90;
- c) Дт 62 Кт 43;
- d) Дт 62 Кт 51.

9. Отражена задолженность покупателей за оказанные им транспортные услуги:

- a) Дт 62 Кт 91;
- b) Дт 62 Кт 90;
- c) Дт 62 Кт 23;
- d) Дт 62 Кт 43.

10. Отражена задолженность покупателей за проданные им основные средства:

- a) Дт 62 Кт 91;
- b) Дт 62 Кт 90;
- c) Дт 62 Кт 01;
- d) Дт 62 Кт 08.

11. Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей в погашение задолженности:

- a) Дт 52 Кт 62;
- b) Дт 50 Кт 62;
- c) Дт 51 Кт 62;
- d) Дт 62 Кт 51.

12. Отражены в составе доходов признанных покупателями суммы штрафов, пени:

- a) Дт 62 Кт 91;
- b) Дт 62 Кт 90;
- c) Дт 62 Кт 99;
- d) Дт 62 Кт 97.

13. В счет погашения задолженности покупателями отправлен почтовый перевод:

- a) Дт 62 Кт 51;
- b) Дт 57 Кт 62;
- c) Дт 51 Кт 62;
- d) Дт 62 Кт 57.

14. Предъявлены претензии за несвоевременную оплату векселей:

- a) Дт 76 Кт 62;
- b) Дт 62 Кт 76;
- c) Дт 62 Кт 60;
- d) Дт 60 Кт 62.

15. Переданы векселя покупателей по индоссаменту учредителям в счет выплаты задолженности по доходам:

- a) Дт 71 Кт 62;
- b) Дт 84 Кт 75;
- c) Дт 75 Кт 62;
- d) Дт 62 Кт 75.

## ТЕМА 5 УЧЕТ ПРОЦЕССА ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

**5.1 Учет прибылей и убытков организации.**

**5.2 Учет налогообложения прибыли.**

**5.3 Учет нераспределенной прибыли, непокрытого убытка.**

### 5.1 Учет прибылей и убытков организации

*Понятия финансовых результатов хозяйственной деятельности*

В конце года каждая организация АПК определяет результаты финансовой деятельности за истекший год. Для отражения финансовых результатов применяются показатели, характеризующие конечную экономическую эффективность производства, степень окупаемости затрат и рентабельность. К таким показателям относятся валовой доход, чистый доход, прибыль.

Вся полученная в организации в результате процесса производства сельскохозяйственная продукция образует его валовую продукцию.

Стоимость валовой продукции определяется общественно необходимыми затратами живого и овеществленного труда, воплощенного в годовом продукте производства, и состоит из двух частей: стоимости израсходованных средств производства, т.е. перенесенной стоимости и стоимости, вновь созданной живым трудом.

Первая часть постоянно воспроизводится в натурально-вещественной и стоимостной формах, следовательно, она не является доходом. Вторая часть состоит из вновь созданной в процессе функционирования живого труда стоимости и образует валовой доход.

Валовой доход отражает вновь созданную в процессе производства стоимость, или стоимость валовой продукции без овеществленного труда. Как вновь созданная стоимость валовой доход отражает стоимость, произведенную трудом на себя и трудом на общество без включения овеществленного труда. Соответственно валовой доход может быть определен двумя методами: первый – путем суммирования его составных частей (оплата труда и приравненные к ней суммы и чистый доход) второй – путем исключения перенесенной стоимости (общая стоимость валов» продукции за минусом материальных затрат на производство).

Значительную роль среди экономических показателей, которые характеризуют результаты деятельности организации, играет чистый доход. Чистый доход – форма, которую принимает продукт для общества в условиях существования товарно-денежных отношений. В связи с тем, что чистый доход отражает стоимость произведенного продукта для общества, он определяется как разница между стоимостью и затратами на производство созданного продукта, т. е. чистый доход может быть выражен как разница между валовым доходом и затратами на оплату труда.

В бухгалтерском учете принято исчислять лишь реализованный (полученный от продажи) чистый доход, который находит свое проявление в прибыли.

Прибыль – важнейший синтетический показатель, характеризующий экономическую эффективность производства. В результате определения прибыли организации подводят итоги финансовой деятельности и определяют рентабельность производства. Система финансового учета в качестве завершающего этапа включает выведение финансовых результатов деятельности в виде прибылей и убытков.

При определении финансовых результатов различают общую прибыль, базовую прибыль, налогооблагаемую прибыль, остающуюся в распоряжении организации, и нераспределенный остаток прибыли.

Общая прибыль – общая сумма полученной организацией прибыли от продажи продукции и прочих поступлений.

Балансовая (сальдированная) прибыль образуется за счет вычитания (сальдирования) из общей прибыли сумм убытков, прочих расходов и потерь, относимых в установленном порядке на уменьшение финансовых результатов. Из балансовой прибыли организации вносят суммы платежей в бюджет (при этом балансовая прибыль корректируется на суммы в сторону увеличения и в сторону уменьшения, в результате определяется налогооблагаемая прибыль).

Прибыль, остающаяся в распоряжении организации – остаток после вычета из балансовой прибыли сумм платежей в бюджет. Организация распоряжается этим остатком прибыли и использует на нужды внутри организации, в том числе на инвестиции. После направления прибыли по каналам ее использования может остаться нераспределенный остаток прибыли, который отражается в бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы».

Необходимо отметить, что при определении финансового результата у организации в конце года может образоваться не прибыль, а убыток, т.е. превышение затрат над выручкой.

В этом случае возникает проблема – как покрыть убыток. В случае отсутствия собственных источников для покрытия убытков в балансе показывается убыток в статье «Непокрытый убыток», то же – в разделе «Капитал и резервы».

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном у приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н (в редакции приказов от 30.12.99 № 107н и от 24.03.2000 №31н), бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса. Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т.п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации.

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

## *Учет прибылей и убытков*

Конечный финансовый результат сельскохозяйственных организаций складывается из финансового результата от реализации сельскохозяйственной продукции, работ и оказанных услуг, прочих доходов и расходов.

Для выведения конечного результата сельскохозяйственные организации используют счет 99 «Прибыли и убытки». Счет 99 – операционный. По дебету счета 99 отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыль (доходы) организации.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода – прибыль (убыток).

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от продажи сельскохозяйственной продукции; – сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период;
- потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности;
- начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу, а также сумма причитающихся налоговых санкций по налогу на прибыль.

В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражают по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы фактически причитающихся платежей записывают по дебету счета 99 и кредиту счета 68.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 68 выявляется сумма задолженности по налогу на прибыль или переплаты.

В аналогичном порядке отражаются суммы санкций за нарушение налогового законодательства в части расчетов по налогу на прибыль.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 15-АПК.

В конце отчетного периода кредитовые обороты по счету 99 переносятся в Главную книгу.

Таблица 15 – Хозяйственные операции по учету прибылей и убытков

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списан убыток от реализации сельскохозяйственной продукции	99	90
Отражено положительное сальдо (убыток) прочих доходов и расходов	99	91
Отражена прибыль от продажи сельскохозяйственной продукции, работ и услуг	90	99
Отражено отрицательное сальдо (прибыль) прочих расходов и доходов	91	99
Начислен налог на прибыль	99	68
Определена нераспределенная прибыль (реформация баланса)	99	84

## 5.2 Учет налогообложения прибыли

Налогообложение предприятий – целая система, которая создана государством для регулирования их деятельности и реализации своей экономической политики. При этом система внутреннего налогового учета закрепляется в учетной политике и формируется каждым предприятием самостоятельно с учетом установленных законодательством общих требований.

По результатам налогового учета каждое предприятие должно составлять отчеты и предоставлять в налоговую службу соответствующие декларации, формы которых закреплены законодательно.

Коммерческая организация осуществляет ведение бухгалтерского учета с целью определения финансового результата деятельности, который показывает, как компания сработала, он требуется учредителям, инвесторам, банкам и т.п.

В соответствии с действующим законодательством, если организация находится на общей системе налогообложения, то получаемая прибыль подлежит налогообложению налогом на прибыль. Это обязывает организацию также вести налоговый учет, необходимый для определения базы расчета налога на прибыль. Разные виды учета ведут к различным показателям прибыли.

Налог на прибыль в 2019 г. в России – федеральный авансовый сбор, его заплатят все отечественные компании, зарубежные фирмы, работающие на территории нашей страны через систему постоянных представительств, которые работают по общей системе налогообложения. Освобождены от этого бюджетного сбора организации, которые:

- работают на упрощенной системе налогообложения;
- оплачивают единый налог на вмененный доход;
- работают в сфере игорного бизнеса или телекоммуникаций;
- выплачивают единый сельскохозяйственный налог.

Основные нормативно-правые акты, регулирующие учет налога на прибыль:

- Налоговый кодекс РФ – глава 25 НК РФ;
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

*Объектом налогообложения* выступает прибыль организации, а налоговой базой – денежное выражение этой прибыли. Прибыль считается нарастающим итогом с начала года.

Прибыль организации определяется, как разность между полученными доходами и произведенными расходами, состав которых регламентируется глава 25 НК РФ.

Зачастую итоговая прибыль, исчисленная по правилам налогового кодекса, и прибыль, получаемая в результате бухгалтерского учета на счете 99 «Прибыль и убытки», не совпадают. Это связано с тем, что в бухгалтерском учете доходы и расходы определяются законодательством о бухгалтерском учете – ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. А в налоговом учете доходы и расходы определяются главой 25 НК РФ. Поэтому с целью расчета налога на прибыль нужно вести отдельно бухгалтерский учет и отдельно налоговый учет на основании одних и тех же первичных документов.

При этом допускается вести только бухучет, а различия между бухгалтерским и налоговым учетом оформить в виде бухгалтерской справки.

Разница между доходами и расходами бухгалтерского и налогового учета на самом деле не очень велика и для определения прибыли для налогового учета используются данные по прибыли бухгалтерского учета с небольшой корректировкой. Для определения этой корректировки нужно внимательно проанализировать имеющиеся за отчетный период доходы и расходы, а для этого нужно хорошо разбираться в перечне доходов и расходов, подлежащих налогообложению.

Далее нужно найти расхождения в признании доходов по бухгалтерскому и налоговому учету, то есть определить какие доходы, признаются таковыми в бухучете и не облагаются при этом налогом на прибыль в налоговом учете.

Аналогично определить расхождения по расходам. Чтобы оформить эти расхождения, бухгалтер составляет бухгалтерскую справку (или регистр, назвав его, например, «Расхождение данных бухгалтерского и налогового учета»), где отражает прибыль по бухгалтерскому учету, далее указывает расхождения по доходам и расходам и итоговую прибыль, с которой подлежит удержать налог.

Если все же бухгалтерский и налоговый учет ведется отдельно, то если в бухучете используются для учета счета, то в налоговом учете счетов нет, но их успешно заменяют регистры, причем эти регистры налогового учета предприятие может само составлять, дополнять и корректировать для своего удобства. Также предприятие само определяет, сколько регистров нужно для налогового учета.

На основании данных этих регистров заполняется декларация по налогу на прибыль.

Доходы и расходы в бухгалтерском учете определяются по методу начисления, то есть доходы и расходы признаются таковыми в момент их начисления, а не в момент оплаты.

Доходы и расходы в налоговом учете могут признаваться таковыми, как в момент начисления, так и в момент оплаты (кассовый метод).

Если и в бухгалтерском, и в налоговом учете применяется метод начисления, то расхождения между этими двумя учетами будут минимальными.

Если же в бухгалтерском учете используется метод начисления, а в налоговом – метод оплаты, то тут расхождения будут уже существенными, и тут уже налоговый учет придется вести отдельно.

Кассовый метод определения доходов и расходов не особенно распространен и чаще всего встречается на малых предприятиях с небольшой выручкой.

Метод определения доходов и расходов организация определяет самостоятельно.

*Налоговый период* для исчисления налога на прибыль – календарный год, который делится на отчетные периоды: 3 месяца, полугодие, 9 месяцев и год.

Налоговая декларация по налогу на прибыль подается в налоговую инспекцию по окончании каждого отчетного периода, но не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Декларация по налогу на прибыль за год подается не позднее 28 марта года, следующего за отчетным.

Налог на прибыль может платиться:

- ежеквартальными авансовыми платежами, если среднее значение доходов от реализации за последние 4 квартала меньше 10 млн руб. (если доходы превысили 10 млн руб., то в дополнение платятся еще ежемесячные) (п. 2-3 ст. 286);
- ежемесячными авансовыми платежами, исходя из фактической прибыли (п. 2 ст. 286). Организация сама может выбрать этот метод, никаких ограничений по доходам нет.

### *Квартальные платежи в течение года*

В первом случае нужно анализировать доходы за последние полные 4 квартала.

Если сумма доходов в среднем меньше 10 млн руб., то достаточно платить квартальные платежи по результатам каждого отчетного периода до 28 числа месяца, следующего за отчетным периодом.

- Первый отчетный период – первый квартал.

Считается налог на прибыль за этот период, и сумма налога перечисляется авансовым платежом в бюджет до 28 апреля.

- Второй отчетный период – полугодие. Считается налог на прибыль за полгода, в бюджет перечисляется сумма налога = Налог за полугодие – Налог за первый квартал. То есть изначально считается прибыль за полгода, но так как за первый квартал авансовый платеж уже был, то теперь доплатить нужно только разницу между общей суммой налога и тем, что уже заплатили. Платеж перечисляется до 28 июля.

- Третий отчетный период – 9 месяцев. Аналогично считается налог на прибыль за 9 месяцев. В бюджет будет перечислен авансовый платеж = Налог за 9 месяцев – Налог за полугодие. Платеж перечисляется до 28 октября.

- Четвертый отчетный период – год. Считается сумма налога на прибыль за год, в бюджет доначисляется сумма = Налог за год – Налог за 9 месяцев. Платеж перечисляется до 28 марта следующего года.

### *Ежемесячные платежи*

В конце каждого отчетного периода считаем средний доход за предыдущие 4 квартала. Если средняя сумма доходов превысит 10

млн руб., то помимо квартального платежа за прошедший отчетный период нужно еще платить ежемесячные платежи в счет текущего квартала (3 платежа 28 числа каждого месяца по 1/3 от предыдущего начисления за квартал).

Эти ежемесячные платежи засчитываются в счет предстоящего квартального платежа за этот период.

Допустим, в течение II квартала было 3 ежемесячных платежа по 300 000 руб., по истечении второго квартала посчитали налог на прибыль за полугодие и оказалось, что сумма налога, которую следует уплатить в виде квартального платежа за полугодие составляет 1 млн руб., но мы уже заплатили 3 раза по 300 тыс. руб., значит осталось доплатить еще 100 тыс. руб.

Получается, что за полугодие мы перечислим квартальный платеж 100 тыс. руб. до 28 июля и в течение III квартала у нас будет три ежемесячных платежа (28 июля, 28 августа и 28 сентября) по 333 000 руб. (1/3 от платежа за полугодие).

*Ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли*

Организация может добровольно выбрать этот способ оплаты налога на прибыль. На данный метод оплаты можно перейти только с нового налогового периода, необходимо уведомить о своем желании налоговую инспекцию до 31 декабря.

В данном методе организация платит налог на прибыль ежемесячно. Налог считается нарастающим итогом с начала года.

Например, платеж за апрель будет равен исчисленному налогу за период январь-апрель минус налог за период январь-март. Налог платится ежемесячно до 28-го числа месяца, следующего за отчетным.

*Ставка налога на прибыль* в 2019 г. для юридических лиц установлена статьей 284 НК РФ. При расчете налога на прибыль организаций общая ставка установлена в размере 20%. Распределение между федеральным и региональным бюджетами следующее:

- в федеральный бюджет – 3%;
- в региональный – 17%.

## *Учет налога на прибыль в налоговом учете*

Осуществляемые расходы позволяют организации уменьшить базу, исходя из которой, рассчитывается налог на прибыль. Они вычитаются из полученных организацией доходов, но не все расходы могут быть признаны в налоговом учете. По общему правилу, установленному ст. 252 НК, траты фирмы в налоговом учете должны быть:

- обоснованными, т.е. экономически необходимыми для организации, например, покупку кофе для сотрудников администрации нельзя списать в расходы, назвать их обоснованными нельзя;
- подтверждены документами, оформленными корректно, в соответствии с законодательными требованиями. Это могут быть любые подтверждающие документы: проездные, приказы, отчеты о выполненной работе и т.п. Если документы представляются от иностранного государства, то они должны быть переведены на русский язык. При этом должен быть полный комплект документов – если это договор, то к нему обязательно должен быть акт выполненных работ, счет-фактура, отгрузочные документы и т.д. Когда к договору будет прилагаться только счет, такие расходы нельзя будет признать. ИФНС рекомендует также пользоваться универсальным передаточным документом для подтверждения расходов;
- расходы должны быть сделаны ради получения дохода, что является главным для коммерческой деятельности любой организации. Если же в данном месяце не будет дохода, то расход может быть все равно признан, главное, чтобы затраты были произведены по своему виду деятельности.

Если расход не отвечает хотя бы одному из вышеперечисленных требований, его нельзя будет принять, поэтому часть расходов вообще не признается в налоговом учете.

Именно первый пункт чаще всего вызывает споры с проверяющими органами, так как в НК РФ нет четкого определения обоснованности, и инспекторы трактуют это несколько субъективно. Считается, что если у компании прибыль не очень высокая, то покупка дорогих вещей является экономически необоснованной, и нельзя это учитывать в расходах. К примеру, у организации достаточно небольшие обороты – условные 50 000 руб. в месяц, а она делает дорогой дизайнерский ремонт за 5 млн руб. Также налоговики обращают вни-

мание на расходы, которые принесли убыток в отчетном периоде, не принесли прибыль, не соответствуют основному виду деятельности. В случае, когда налоговики признали расход необоснованно дорогим, но действительно совершенным, могут быть приняты затраты исходя из рыночных цен.

Расходы, которые учитываются в пределах установленных норм, называются нормируемыми. Есть также ненормируемые, они учитываются полностью.

Также расходы бывают от основной деятельности и внереализационные расходы.

К *расходам от основной деятельности* относятся те, которые связаны с производством и реализацией, а именно затраты по выполнению работ, оказанию услуг, изготовлению, хранению и доставке товара, на содержание основных средств, страхование и др. Всего их четыре вида:

- материальные расходы, к ним можно отнести затраты на сырье, материалы и упаковку, электроэнергию, коммуналку и т.п.;
- затраты на оплату труда – любые выплаты работникам, премии, надбавки, однако есть исключения. Например, организация выдала работникам материальную помощь. Она не может быть включена в затраты, так как это прямо запрещено НК РФ;
- суммы амортизации;
- прочие расходы, к которым относятся: лизинговые платежи, командировочные, юридические, консультационные услуги и т.п.

К *внереализационным расходам* относятся те, что непосредственно не связаны с процессом производства и реализацией товаров, однако тоже необходимы организации для функционирования. К примеру, это проценты по займам, по задолженности, судебные издержки, различные скидки покупателям, а также убытки.

Исчерпывающий перечень расходов, не учитываемых в налоговом учете и не уменьшающих базу для расчета налога на прибыль, содержится в ст. 270 НК РФ, к ним относятся:

- вознаграждения членам совета директоров или учредителям;
- уставной капитал;
- штрафы, пени и прочие санкции;
- добровольные пожертвования, в том числе сделанные недвижимым имуществом;

- возмещение расходов сотрудникам, если их нет в законе, но они подразумеваются трудовым договором;
- затраты на товары личного пользования для персонала;
- расходы на спортивные, культурные мероприятия (корпоративы и пр.);
- оплату подписки на периодику (если она не связана с основной деятельностью организации);
- затраты на оплату дополнительных отпусков, не предусмотренных законом, но включенных в трудовой договор;
- компенсацию стоимости питания на рабочем месте (если это не предусмотрено коллективным трудовым договором или ТК РФ).

### *Учет налога на прибыль в бухгалтерском учете*

Бухгалтерский учет отображает прибыль или убыток по итогам отчетного периода, этот результат используется для подсчета и уплаты в бюджет текущего налога на прибыль.

Как правило, налогооблагаемая база по налогу на прибыль и прибыль по данным бухгалтерского учета не совпадают. Их различие вызвано разными правилами признания отдельных доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 устанавливает особый порядок бухгалтерского учета налога на прибыль организаций.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) – сумма фактического налога, который следует уплатить в бюджет за отчетный период. Она определяется исходя из величины условного дохода/расхода и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств отчетного периода.

Текущий налог на прибыль равен величине налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

Смысл учета налога на прибыль – в том, что от суммы бухгалтерской прибыли определяется сумма налога на прибыль расчетным путем (по соответствующей ставке или ставкам). Такой показатель называется условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль (УРНП) – условная величина налога на прибыль, которая рассчитывается по данным бухгалтерского учета (п. 20 ПБУ 18/02):

УРНП = Прибыль по данным бухгалтерского учета \* Ставка налога на прибыль.

В бухгалтерском учете УРНП отражается бухгалтерской записью:

- Дебет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»;
- Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В том случае, если в отчетном периоде по данным бухгалтерского учета организации образовался убыток, то рассчитывается *Условный доход по налогу на прибыль (УДНП)* – условная величина «экономии» по налогу на прибыль в силу того, что в бухгалтерском учете организации сформировался убыток:

УДНП = Убыток по данным бухгалтерского учета \* Ставка налога на прибыль

В бухгалтерском учете организация отразит УДНП следующим образом:

- Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- Кредит 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль».

*Пример.* Компания в январе получила убыток 420 000 руб., а в следующем месяце прибыль – 550 000 руб. Начисляем условный доход и условный расход:

Январь:

Дт 99.1 – Кт 90.9 – 420 000 руб. – отражен убыток за январь.

Дт 68 – Кт 99.2 – 84 000 руб. (420 000 × 20%) – отражен условный доход по налогу на прибыль за январь.

На эту же сумму нужно отразить возникновение отложенного налогового актива:

Дт 09 – Кт 68 – 84 000 руб. – отражен отложенный налоговый актив.

По мере того, как в следующих периодах убыток будет гаситься, величина отложенного налогового актива по нему будет уменьшаться.

ся, что соответствует обратной бухгалтерской записи: Дебет 68 – Кредит 09.

Февраль:

Дт 90.9 – Кт 99.1 – 550 000 руб. – отражена прибыль за февраль.

Дт 99.2 – Кт 68 – 110 000 руб. (550 000 × 20%) – отражен условный расход компании за февраль.

Дт 68 – Кт 09 – 84 000 руб. – уменьшена величина отложенного налогового актива.

Разницы в налоге на прибыль, возникшие из-за различий между бухгалтерской и налоговой прибылью, отражаются с помощью постоянных и отложенных налоговых обязательств (активов). В итоге, сумма Условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированная на соответствующие различия, должна быть равна сумме налога на прибыль, исчисленной по налоговой декларации за отчетный (налоговый) период.

*Постоянная разница* – доходы и расходы, которые признаются в бухгалтерском учете, но не признаются при налогообложении налога на прибыль или наоборот, которые признаются при налогообложении налога на прибыль, но не признаются в бухгалтерском учете. Могут возникать из-за нормирования некоторых расходов по налогу на прибыль, применения налоговых льгот и т.д.

Постоянные различия бывают в виде постоянных налоговых обязательств (ПНО), которые увеличивают сумму налога, и постоянных налоговых активов (ПНА), которые приводят к уменьшению налоговых сумм в отчетном периоде.

*Постоянное налоговое обязательство ПНО (постоянный налоговый актив ПНА)* – сумма налога на прибыль, исчисленная с постоянной разницы между прибылью по данным бухгалтерского учета и налогообложения.

Если сумма прибыли по бухгалтерскому учету и сумма прибыли по налоговому учету совпадают, то не возникает постоянного налогового обязательства (актива).

Постоянное налоговое обязательство (актив) определяется по формуле

$$\text{ПНО (ПНА)} = \text{ПР} * \text{СТ},$$

где ПНО (ПНА) – постоянное налоговое обязательство (актив)

ПР – постоянная разница;

СТ – ставка налога на прибыль.

В бухгалтерском учете Постоянное налоговое обязательство (актив) отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки», в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

- отражено ПНО – Дт 99 Кт 68;
- отражен ПНА – Дт 68 Кт 99.

*Пример.* В налоговом периоде сумма расходов на рекламу составила 100 тыс. руб. Из этой суммы 10 тыс. руб. в налогообложении не признается (сверх норматива).

Начислено ПНО от суммы расходов на рекламу сверх установленного норматива ( $10000 * 20\% = 2000$  руб.): Дт 99 Кт 68.

*Временная разница* – 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.

Исходя из временных разниц определяется отложенное налоговое обязательство ОНО (отложенный налоговый актив ОНА).

*Отложенное налоговое обязательство ОНО* – 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.

Сумма отложенных налоговых обязательств определяется как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действовавшую на отчетную дату:

$$\text{ОНО} = \text{ВР} * \text{СТ},$$

где ОНО – Отложенные налоговые обязательства

ВР – Временная разница, а именно – налогооблагаемая временная разница

СТ – ставка налога на прибыль.

Учет отложенных налоговых обязательств в бухгалтерском учете ведется на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства»:

- отражен отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода: Дт 68 Кт 7;
- отражено уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода: Дт 77 Кт 68;

- списано отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено: Дт 77 Кт 99.

*Отложенный налоговый актив* – 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.

Сумма отложенных налоговых активов определяется как произведение вычитаемых разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату:

$$\text{ОНА} = \text{ВР} * \text{СТ},$$

где, ОНА – Отложенные налоговые активы;

ВР – Временная разница, а именно – вычитаемая разница;

СТ – ставка налога на прибыль.

Учет отложенных налоговых активов в бухгалтерском учете ведется на счете 09 «Отложенные налоговые активы»:

- отражен отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода: Дт 09 Кт 68;

- отражено уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода: Дт 68 Кт 09;

- списан отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен: Дт 99 Кт 09.

Исходя из указанного выше в соответствии с ПБУ 18/02 текущий налог на прибыль (ТНП) рассчитывается по формуле

$$\text{ТНП} = \text{УРНП} - \text{УДНП} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где УРНП (УДНП) – условный расход (доход) по налогу на прибыль;

ПНО, ПНА – величина постоянного налогового обязательства (ПНО) и актива (ПНА);

ОНА, ОНО – величина отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО).

Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет – активно-пассивный.

На субсчете 68.04 «Расчет налога на прибыль» учитывают обобщенную информацию о порядке расчета налога на прибыль, перечисляемый организацией в бюджет. Ведение операций по счету осуществляется согласно законодательным нормативам (ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»).

Таблица 16 – Основные проводки для отражения, начисления и уплаты налога на прибыль

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Начислен налог на прибыль	99	68	Размер налога
Отражение отложенного налога	09	68	Размер налога
Уменьшен или погашен налоговый актив	68	09	Объем актива
Списание налогового актива, который уже не сможет увеличить прибыли в отчетном и предстоящем периоде	99	09	Объем актива
Отражение отложенного налогового обязательства	68	77	Размер налогового обязательства
Уменьшено или погашено налоговое обязательство	77	68	Размер налогового обязательства
Списание налогового обязательства, которое уже не увеличит прибыль в текущем и следующем периоде	77	99	Размер налогового обязательства
Выплачены авансовые платежи по налогу с прибыли	68	51	Размер авансового платежа
Уплачен налог с прибыли	68	51	Размер налога
Начисление пени по налогу на прибыль в бюджет	99	68	Размер пени
Перечисление пени по налогу на прибыль	68	51	Размер пени

### 5.3 Учет нераспределенной прибыли, непокрытого убытка

В соответствии с действующим порядком бухгалтерский учет финансовых результатов ведется по их видам:

- результаты отчетного года;
- результаты прошлых лет (нераспределенная прибыль, непокрытый убыток).

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Активно-пассивный счет может иметь дебетовое и кредитовое сальдо. Сальдо по кредиту отражает размер нераспределенной прибыли, дебетовое – непокрытый убыток.

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» со счета 99 «Прибыли и убытки» (счет 99 дебетуется).

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала (фонда), покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам). Отчисления в резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в дебет следующих счетов:

- 82 «Резервный капитал» – при списании за счет средств резервного капитала;
- 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организаций;
- 80 «Уставный капитал» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации, и других счетов.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 15-АПК.

Таблица 17 – Проводки по распределению чистой прибыли по итогам года (счет 84)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование резервного капитала за счет чистой прибыли	84	82
Отражено погашение убытков прошлых лет	84	84
Начислены дивиденды к выплате	84	75,70

Непокрытый убыток за год может быть покрыт за счет:

- добавочного капитала, сформированного на счете 83;
- резервного капитала, сформированного на счете 82;
- дополнительных вкладов участников общества.

Таблица 18 – Проводки по покрытию убытков за год (счет 84)

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражено покрытие убытков за счет средств добавочного капитала	83	84
Отражено покрытие убытков за счет средств резервного капитала	82	84
Отражено покрытие убытков за счет дополнительных вкладов учредителей	75	84

### Тестовые задания по теме 5

1. Отражено сальдо (прибыль) доходов и расходов по обычным видам деятельности:

- a) Дт 90 «Продажи» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- b) Дт 90 «Продажи» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- c) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 90 «Продажи»;
- d) Дт 98 «Доходы будущих периодов» – Кт 90 «Продажи».

2. Отражено сальдо (прибыль) прочих доходов и расходов:

- а) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- б) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- в) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
- г) Дт 98 «Доходы будущих периодов» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

3. Погашение убытков отчетного года за счет остатка нераспределенной прибыли прошлых лет отражается записью:

- а) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 99 «Прибыли и убытки»;
- б) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- в) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;
- г) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 99 «Прибыли и убытки».

4. Погашение убытка отчетного года за счет средств резервного капитала отражается записью:

- а) Дт 82 «Резервный капитал» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- б) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 82 «Резервный капитал»;
- в) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 82 «Резервный капитал»;
- г) Дт 82 «Резервный капитал» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

5. Направление части чистой прибыли на увеличение уставного капитала отражается записью:

- а) Дт 80 «Уставный капитал» – Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- б) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 80 «Уставный капитал»;

с) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 80 «Уставный капитал»;

д) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 80 «Уставный капитал».

6. Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается записью:

а) Дт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» – Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

с) Дт 91 «Прочие доходы и расходы» – Кт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

д) Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

7. Начислен налог на прибыль:

а) Дт 90 Кт 68;

б) Дт 91 Кт 68;

с) Дт 99 Кт 68;

д) Дт 68 Кт 51.

8. Определена нераспределенная прибыль (реформация баланса):

а) Дт 84 Кт 99;

б) Дт 99 Кт 84;

с) Дт 84 Кт 80;

д) Дт 82 Кт 84.

9. Синтетический учет финансовых результатов ведется:

а) в журнале-ордере № 15-АПК;

б) журнале-ордере № 11-АПК;

с) журнале-ордере № 12-АПК;

д) журнале-ордере № 13-АПК.

10. Структура налоговой системы, ее организационно-правовые принципы определяются:

а) Гражданским кодексом Российской Федерации;

б) Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;

с) Налоговым кодексом Российской Федерации;

д) Положениями по бухгалтерскому учету.

11. Для учета расчетов с бюджетами различных уровней по налогам и сборам, уплачиваемым организацией и перечисляемым организацией за своих работников, используется счет:

- a) 67;
- b) 68;
- c) 69;
- d) 60.

12. Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» может иметь:

- a) только дебетовое сальдо;
- b) дебетовое и кредитовое сальдо;
- c) только кредитовое сальдо;
- d) не может иметь сальдо.

13. Сальдо по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражает:

- a) размер задолженности бюджета по переплаченным налогам и сборам, авансовым налоговым платежам на начало отчетного периода;
- b) размер задолженности предприятия бюджету по начисленным налогам на начало отчетного периода;
- c) начисление сумм налогов в корреспонденции с соответствующими счетами;
- d) суммы НДС, уплаченные поставщикам и подрядчикам за приобретенные и оплаченные материальные ценности, работы и услуги, подлежащие к возмещению из бюджета.

14. Налоги и сборы могут финансироваться за счет источников:

- a) производства;
- b) прибыли до налогообложения;
- c) чистой прибыли;
- d) работников предприятия.

15. Учет расчетов организации по налогам и сборам ведется:

- a) в журнале-ордере № 1-АПК;
- b) журнале-ордере № 6-АПК;
- c) журнале-ордере № 7-АПК;
- d) журнале-ордере № 8-АПК.

16. Начисление налога на прибыль отражается следующей записью:

- a) Дт 99 Кт 68;
- b) Дт 70 Кт 68;
- c) Дт 84 Кт 68;
- d) Дт 68 Кт 19.

17. Условная величина налога на прибыль, которая рассчитывается по данным бухгалтерского учета – это:

- a) условный расход по налогу на прибыль;
- b) условный доход по налогу на прибыль;
- c) постоянное налоговое обязательство;
- d) постоянный налоговый актив.

18. В бухгалтерском учете условный расход по налогу на прибыль отражается бухгалтерской записью:

- a) Дт 99 Кт 68;
- b) Дт 91 Кт 68;
- c) Дт 99 Кт 77;
- d) Дт 09 Кт 68.

19. В бухгалтерском учете условный доход по налогу на прибыль отражается бухгалтерской записью:

- a) Дт 68 Кт 99;
- b) Дт 68 Кт 91;
- c) Дт 68 Кт 77;
- d) Дт 09 Кт 68.

20. Учет отложенных налоговых обязательств в бухгалтерском учете ведется на счете:

- a) 77;
- b) 68;
- c) 99;
- d) 09.

21. Учет отложенных налоговых активов в бухгалтерском учете ведется на счете:

- a) 77;
- b) 68;
- c) 99;
- d) 09.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время развитие и совершенствование рыночных отношений обуславливает повышение требований к оперативности и качеству принимаемых управленческих решений. Основой для выработки таких решений являются данные о финансовом состоянии организации, размере и структуре активов, находящихся в распоряжении организации, а также о размере и состоянии собственного и заемного капитала, которые формируются, обобщаются и группируются в процессе осуществления бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет является составляющей частью управления и представляет собой сложную систему отражения и познания различных хозяйственных процессов и явлений хозяйственной жизни. В бухгалтерском учете каждый хозяйственный факт отражает реальные экономические процессы и имеет определенный экономический смысл. С этой точки зрения, сущность объектов бухгалтерского учета более широко изучается такими дисциплинами, как экономическая теория, статистика, экономический анализ, финансы, ценообразование, менеджмент, маркетинг, что обуславливает тесную взаимосвязь между данными дисциплинами и сторонами деятельности организации.

Бухгалтерская информация широко используется при проведении мероприятий экономического и финансового анализа, планировании деятельности хозяйствующих субъектов и прогнозировании их развития, контроля за качественными и количественными показателями их деятельности. Поэтому изучение дисциплины «Учет и анализ» необходимо при подготовке специалистов в высших учебных заведениях. Полученные знания могут быть использованы студентами в различных областях деятельности.

## ЛИТЕРАТУРА

### *Основная*

1. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. для вузов / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2015. – Т. 1. – 536 с.
2. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2015. – Т. 2. – 386 с.
3. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет: практикум: учеб. пособие для вузов / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова; под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2012. – 494 с.
4. Бородина, Т.А. Учет и анализ: учеб. пособие / Т.А. Бородина; Краснояр. гос. аграр. ун-т. – Красноярск, 2015. – Ч. 1. – 95 с.
5. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Т.Н. Макушина, Ю.Ю. Газизьянова, Ю.Н. Кудряшова [и др.]. – Кинель, 2015. – 374 с.
6. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. для вузов / А.П. Бархатов, О.Н. Калачева, Т.Б. Турищева [и др.]; под ред. И.М. Дмитриевой. – М.: Юрайт, 2014. – 538 с.
7. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова [и др.]; под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: Риор, 2012. – 169 с.
8. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2013. – 492 с.
9. Лисович, Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учеб. для вузов / Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник, 2013. – 316 с.
10. Сайгидмагомедов, А.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: учеб. пособие / А.М. Сайгидмагомедов. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2013. – 767 с.

### *Дополнительная*

11. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
12. Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ (ред. от 27.06.2011) «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» / Справочно-правовая система «Консультант

Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

13. Гражданский кодекс РФ (части 1 и 2) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

14. Налоговый кодекс Российской Федерации / Справочно-правовая система «Консультант Плюс» – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

15. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: Утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г.) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

16. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» (в ред. от 07.05.2003 № 38н от 18.09.2006 № 115н) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

17. Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 29.03.2011 г. № 20336 / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

18. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.12.2011 г. № 22875) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

19. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 17.01.2007 г. № 8788) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

20. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 г. № 10975) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

21. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 24.12.2010 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 г. № 2689) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

22. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 03.02.2011 г. № 19691) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

23. Приказ Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.07.2010 г. № 18008) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011 г.) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

24. Приказ Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 24.11.2008 № 12717) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011)] / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

25. Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.12.2002 г. № 4085) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

26. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.07.2001 г. № 2806) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

27. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте

РФ 31.05.1999 № 1790) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

28. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 г. № 1791) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011 г. / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

29. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.10.2008 г. № 12522) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011 г.) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

30. Приказ Минфина РФ от 25.12.2007 г. № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.01.2008 г. № 11007) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

31. Методологические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49 / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

32. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях (утв. Приказом Минфина РФ от 31.01. 2003 г. № 26) / Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.

33. Астахов, В.П. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / В.П. Астахов. – М.; Ростов н/Д.: МарТ, 2007. – 271 с.

34. Богатая, И.Н. Бухгалтерский учет / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д.: Феникс, 2007. – 858 с.

35. Бухгалтерский учет в агропромышленном комплексе / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Е.И. Мартемьянова [и др.]. – М.: Кнорус, 2006. – 352 с.

36. Гусева, Т.М. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 400 с.

37. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. / Н.П. Кондраков. – М.: Инфра-М, 2007. – 592 с.

38. Тумасян, Р.З. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Р.З. Тумасян. – М.: Омега-Л, 2008. – 794 с.

Журналы «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Главная книга», «Бухучет в сельском хозяйстве», «Документы и комментарии для бухгалтера и юриста», «Аудит».

СПС «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

## Приложение А

### План счетов бухгалтерского учета

План счетов утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в редакции от 08.11.2010). План счетов применяется в организациях (кроме кредитных и государственных (муниципальных) учреждений) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

На основе данного документа утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
<b>Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
(субсчет 8 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Отложенные налоговые активы	09	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		

Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
(субсчет 10 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
		11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
(субсчет 11 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	

.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
<b>Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
<b>Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
<b>Раздел VI. РАСЧЕТЫ</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	

Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<b>Раздел VII. КАПИТАЛ</b>		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
<b>Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ</b>		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль / убыток от продаж

Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

# УЧЕТ И АНАЛИЗ

## Часть 2

Учебное пособие

*Бородина Татьяна Анатольевна*

Редактор Л.Э. Трибис

Санитарно-эпидемиологическое заключение № 24.49.04.953.П. 000381.09.03 от 25.09.2003 г.

Подписано в печать 13.05.2019. Формат 60×84/16. Бумага тип. № 1.

Печать – ризограф. Усл. печ. л. 17,5. Тираж 50 экз. Заказ №74

Редакционно-издательский центр Красноярского государственного аграрного университета  
660017, Красноярск, ул. Ленина, 117