

Модуль 3. Финансовый учет

3.1. Учет денежных средств и расчетов

Нормативно-правовое регулирование учета денежных средств

Учёт денежных средств регламентируется законодательством Российской Федерации, как и любой другой вид деятельности юридического лица. В частности, используются следующие нормативные акты.

Гражданский кодекс РФ. В нём установлены нормы и правила расчетов между юридическими лицами, указан порядок списания денежных средств с расчетного счета, порядок и условия использования чеков в платежном обороте. Так же в Гражданском кодексе регламентируются условия договоров займа [2].

Важное значение имеет Налоговый кодекс для целей регулирования взаимоотношений юридического лица с государственными структурами и внебюджетными фондами [3].

Кодекс РФ об административных правонарушениях устанавливает наложение административного штрафа на должностных и юридических лиц при нарушении порядка ведения кассовых операций и порядка работы с наличными деньгами.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ (ред. от 18.07.2017 г.) является основным документом, упорядочивающим стороны хозяйственной деятельности. Этот закон устанавливает единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета [9]. В данном законе описана организация бухгалтерского учета и правила формирования и применения учётной политики, изложены общие требования к бухгалтерскому учету. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, активы и обязательства подлежат инвентаризации.

В соответствии с Положением о Министерстве финансов РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 329 (ред. от 07.06.2017 г.), был издан Приказ от 2 февраля 2011 г. N 11н Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) для совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности [17].

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете [16]. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.10 г.). В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Описание счетов бухгалтерского учета

по разделам приводится в последовательности, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета [44].

Указание Банка России от 11.03.2014 N 3210-У (с изменениями на 9 января 2024 года) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» [20].

Настоящее Указание определяет порядок ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ юридическими лицами (за исключением Центрального банка РФ, кредитных организаций), а также упрощенный порядок ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства [46].

Основы организации учёта наличных денежных средств

Для бухгалтерского учета денежных потоков используют счета бухгалтерского учета, располагающиеся в разделе «Денежные средства» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути») [16].

Любое изменение денежных потоков относится к кассовым операциям, т.е. движение остатка наличных денежных средств в российской и иностранной валюте, денежных документов, хранящихся в кассе организации.

Лимит остатка кассы на 2017 год для малых предприятий необязателен. Так же как не нужен в 2017 году лимит кассы для ИП. Ведь для тех и других установлен упрощенный порядок ведения кассовых операций. Так прописано в пункте 2 Указания Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У.

Для учета кассовых операций применяются унифицированные формы первичной документации:

- ПКО (форма КО-1) – прих. касс. ордер;
- РКО (форма КО-2) – расх. касс. ордер;
- журнал регистр. приходных и расходных кассовых документов (журнал) - форма КО-3;
- касс. книга – форма КО-4;
- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств - форма КО-5;
- акт инвентаризации наличных денежных средств — форма ИНВ - 15;
- инвентарная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности - форма ИНВ – 16;
- заявка на получение наличной иностранной валюты и др.

Особенностью кассовых документов является то, что в них нельзя допустить исправления или поправки. Если во время создания документа были сделаны таковые, то незарегистрированный и предварительно не пронумерованный документ удаляется, а вместо него создается верный. В других случаях неправильный документ аннулируется зачеркиванием и подписью «аннулировано». Новый документ создается со следующим порядковым номером. Кассовые документы обязаны быть заполнены четко и ясно, синей ручкой или напечатаны с помощью компьютера и должны подписаны старшим бухгалтером или иным лицом, уполномоченным письменным распоряжением

директора организации, и кассиром, а расходные документы, кроме того, и генеральным директором или иным должностным лицом, имеющим право разрешать расходование денег. В приходных и расходных ордерах указывается основание для их составления, и перечисляются прилагаемые к ним документы.

О приходе денежных средств выписывается квитанция к приходному кассовому ордеру с подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира.

Выдача наличных денег из кассы организации осуществляется по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежным (расчетно-платежным) ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления. Приходные и расходные кассовые ордера или любые заменяющие документы подписывает кассир немедленно после получения или выдачи по ним денежных средств, а приложенные к ним документы погашаются штампом или подписью «Уплачено» с указанием даты (числа, месяца, года) [22, с.254].

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением компьютеров.

Кассиром в кассовой книге осуществляется аналитический учет кассовых операций. Каждая организация ведет кассовую книгу. Книга в обязательном порядке должна быть пронумерована, прошита и опечатана сургучной или мастичной печатью. Листы в кассовой книге заверяются подписями руководителя и главного бухгалтера. При наличии в организации операционных касс, движение денежных средств в операционных кассах отражается в книгах кассиров - операционистов. В этом случае кассовая книга ведется главным кассиром.

Обособленные подразделения могут вести отдельные кассовые книги. Записи в кассовой книге делаются в двух экземплярах. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Ошибки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также старшего бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Весь приход и расход наличных денежных средств организации учитывают в кассовой книге [23, с.94].

Сразу же после поступления или расхода денежных средств по каждому ордеру или другому заменяющему его документу кассиром делаются записи в кассовую книгу. Каждый день, по окончании смены, кассир подсчитывает итоги операций за нынешний день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приход-

ными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

В организации в нынешних современных условиях, кассовая книга, как правило, ведется автоматизированным способом.

На старшего бухгалтера организации возлагается контроль за правильным ведением кассовой книги.

Основанием для записи кассовых операций на счетах бухгалтерского учета служит отчет кассира с приложенными к нему первичными документами. Кассир передает отчет в структурное подразделение - бухгалтерию под расписку получающего его бухгалтера. Последний проверяет правильность записи первичных документов в отчете и его итогов.

Учет наличных денежных средств в кассе ведется на основании кассовых документов на счете 50 «Касса».

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета [25, с.282]:

- 50.1 «Касса организации»;
- 50.2 «Операционная касса»;
- 50.3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50.1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Субсчет 50.2 «Операционная касса» открывается только в специализированных организациях. На субсчете 50-2 учитываются денежные средства в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями при необходимости.

На субсчете 50.3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение.

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

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

Общий порядок проведения инвентаризации имущества организации изложен в ст. 11 Федерального закона от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и детализирован в Методических указаниях по инвентаризации имущества и обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. №49 (ред. от 08.11.2010г. N 142н) [10].

Результаты инвентаризации отражают в акте о проверке наличных денежных средств кассы.

В июле 2016 года был принят 290 Федеральный закон об онлайн-кассах. Этот закон призван внести изменения в положения 54-ФЗ «О применении ККТ». По новым правилам все кассовые аппараты должны с 1 июля 2017 года передавать электронные копии чеков онлайн в налоговую.

Касса онлайн – это устройство, отпечатавшее для покупателя бумажный чек и направляющее данные о совершенной продаже в ФНС по сети Интернет. В новой схеме работы между владельцем бизнеса и налоговиками появляется дополнительное звено – оператор фискальных данных (ОФД) – коммерческая организация, располагающая кадровым составом, ПО и оборудованием для обеспечения передачи информации в электронном виде и ее хранения на облачном сервере.

При проведении продажи ККМ передает в ОФД запрос. Посредник подтверждает его принятие и формирует фискальный признак чека, который отправляется продавцу. Это необходимое условие, без которого сделка не состоится. Планируется, что новый порядок формирования первичных документов не скажется отрицательно ни на покупателе, ни на продавце. Процедура печати станет дольше всего на 1-1,5 секунды.

Данные обо всех куплях-продажах собираются в ОФД и передаются в налоговые службы по итогам рабочего дня. Они хранятся на облачном сервере, в фискальном накопителе, входящем в состав онлайн кассы. При желании покупатель вправе получить чек в электронном формате на почтовый ящик или мобильный номер.

Основы организации безналичного денежного обращения

Для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций, любая организация имеет право открыть в выбранном ею банке расчетные и другие счета.

Если организация не обладает признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др., то ей открывают текущий счет.

Юридические лица, действующие на основании типового устава, утверждаемого Правительством Российской Федерации; типовых положений об организациях и учреждениях соответствующих типов и видов, утверждаемых Правительством Российской Федерации, и разрабатываемых на их основе уставов; действующие на основе типового положения и устава, представляют указанные документы. Органы государственной власти Российской Федерации, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления представляют законодательные и иные нормативные правовые акты, принимаемые в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об их создании и правовом статусе;

1. лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае, если данные лицензии (разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;
2. карточка;
3. документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банков-

ском счете, а в случае, когда договором предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, с использованием аналога собственноручной подписи, документы, подтверждающие полномочия лиц, наделенных правом использовать аналог собственноручной подписи;

4. документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;

5. свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

В Положении «О правилах осуществления перевода денежных средств» [19] указаны традиционные и часто применяемые на практике формы расчетных документов:

- платежное поручение;
- аккредитив;
- чек;
- платежное требование;
- инкассовое поручение.

Платежные поручения – расчетный документ, дающий распоряжение владельцу счета (плательщика) обслуживающему его банку, перевести указанную в документе сумму на счет получателя средств, открытый в этом или ином банке.

Чек - ценная бумага, дающая распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной суммы чекодателю.

Аккредитивы - условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платежи по предъявлении получателем документов, соответствующих условиям аккредитива, в пользу получателя средств или предоставить полномочия иному банку произвести такие платежи.

Платежные требования и инкассовые поручения - документы для осуществления расчетов по инкассо (банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании данных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа).

Операции по зачислению или списанию сумм с расчетного счета производятся на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков).

Платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов являются исключением. Платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам, списывают со счетов организации в бесспорном порядке.

Счета энерго-снабжающих, теплоснабжающих и водопроводно-канализационных организаций оплачивают в безакцептном порядке.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений кли-

ента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

В соответствии со ст. 855 Гражданского кодекса РФ при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности [2]:

- в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

- во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

- в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования;

- в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

- в пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

- в шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Движение средств по расчетному счету отражается на активном счете 51 «Расчетные счета».

На основании оправдательных документов бухгалтер производит «обработку выписки банка»: указывает в выписке коды счетов, корреспондирующих со счетом 51 «Расчетные счета».

Поступление денег на расчетный счет организации отражается по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Если банк выплачивает организации вознаграждение за использование средств, которые остаются на расчетных счетах этих организаций, то в учете организации необходимо сделать запись по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы».

Списание денег со счета организации отражается записью по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Суммы, которые организация должна заплатить банку за расчетно-

кассовое обслуживание, за выдачу наличных денег и за проведение других операций, учитываются как прочие расходы и отражаются записью по дебету счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы» и по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

Банк может списать деньги с расчетного счета только по поручению организации.

В бесспорном порядке банк может списать денежные средства только в исключительных случаях, например:

- 1) по решению суда;
- 2) по требованию налоговой инспекции об уплате налоговых недоимок и пеней, начисленных по результатам проверки.

Суммы штрафов за нарушения налогового законодательства в бесспорном порядке налоговая инспекция с расчетного счета организации списать не вправе.

Если при проверке банковской выписки выявлено, что какая-то сумма списана с расчетного счета ошибочно, необходимо немедленно сообщить об этом в операционный отдел банка.

Пока причины ошибки не будут выяснены, спорную сумму следует отнести в дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям». В учете организации должна быть сделана запись по дебету счета 76 субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

В том случае если на расчетный счет ошибочно были зачислены деньги, то в учете организации должна быть сделана запись по дебету счета 51 «Расчетный счет» и по кредиту счета 76 субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

При проведении инвентаризации безналичных денежных средств необходимо иметь в виду, что каждая организация может иметь в любом банке любое количество расчетных (текущих) рублевых счетов для зачисления и хранения выручки, осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Инвентаризационная комиссия сверяет выписки банка из расчетного счета с приложенными оправдательными документами, где сравнивает правильность сумм, указанных в выписке. Если организация получает средства на финансирование производственной и коммерческой деятельности от других организаций на определенный срок и на определенные цели, инвентаризационная комиссия проверяет порядок зачисления сумм денежных средств на соответствующие счета в соответствии с Планом счетов, сроки возврата и начисление процентов. Порядок выдачи и погашения кредитов банка определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами.

Инвентаризация денежных средств, хранящихся в банках и учитываемых на счете 51 «Расчетные счета», производится путем сопоставления сальдо по этим счетам в аналитическом учете с конечным сальдо по выпискам банков. Аналогично проверяется в ходе инвентаризации соответствие аналитического и синтетического учета с данными бухгалтерского баланса.

В ходе инвентаризации денежных средств необходимо:

- 1) получить прямое подтверждение наличия сумм на счетах в банках на дату проведения инвентаризации:

2) получить данные для сопоставления сумм на счетах в банках и в бухгалтерской отчетности. Для этого необходимо сравнить данные по синтетическим и аналитическим счетам с выписками банков, проверить все расчеты, а также проконтролировать, чтобы все проводки по счетам соответствовали банковским выпискам;

3) расследовать все аномальные и неясные моменты, например, необычные задержки в зачислении денег в банк (на предмет возможных хищений за счет накопления и перераспределения во времени);

4) выборочно проверить законность платежей со счетов и поступления на них;

5) выявить все ценные бумаги, хранящиеся в банках, и сверить их список с подтверждающими документами (сертификатами акций и облигаций, выписками из реестра акционеров, книгой учета ценных бумаг).

3.2. Учет труда и заработной платы

Виды, формы и системы оплаты труда

Организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать формы и системы оплаты труда. Применяются две основные формы оплаты труда – сдельная и повременная. Оплата за качество и количество выработанной продукции по установленным расценкам называется сдельной. Оплата за количество проработанного времени с учетом квалификации работника независимо от выработки именуется повременной.

Сдельная форма оплаты труда имеет следующие системы: прямую сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенную сдельную, аккордную.

Повременная форма оплаты труда бывает: простая повременная и повременно-премиальная.

Оплата труда руководителей, специалистов и служащих производится по повременной и повременно-премиальной системам. Порядок исчисления заработка такой же, как и для рабочих-повременщиков, но устанавливается оклад согласно штатному расписанию.

Расходы на оплату труда делятся на две группы:

1. относимые на себестоимость продукции, работ и услуг и составляющие фонд заработной платы;

2. осуществляемые за счет других источников (финансовые результаты, резервы, целевые поступления и др.).

Заработная плата – совокупность вознаграждений, исчисляемых в денежных единицах или (и) натуральной форме, которые наниматель обязан выплатить работнику за фактически выполненную работу, а также за периоды, включаемые в рабочее время.

По видам оплата труда подразделяется на основную и дополнительную.

В основную заработную плату входят: выплаты за отработанное время и выработанную продукцию по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам; премии за производственные результаты по системам премирования; надбавки и

доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночную смену, в праздничные и выходные дни, за бригадирство, за совмещение профессий и др.

Дополнительная заработная плата – это оплата за нерабочее время в соответствии: оплата отпусков; выходного пособия; оплата за дни выполнения государственных и общественных обязанностей; за время военных сборов; оплата льготных часов подростков; компенсация за неиспользованный отпуск и др.

Основная и дополнительная заработная плата образуют фонд заработной платы (ФЗП). В свою очередь ФЗП включает в себя:

- 1) заработную плату;
- 2) поощрительные выплаты (регулярные и единовременные);
- 3) компенсационные выплаты;
- 4) оплату за неотработанное время;
- 5) отдельные выплаты социального характера.

Учет численности персонала, отработанного времени и выработки

Прием на работу наемных работников оформляется приказом (распоряжением) администрации организации, который объявляется работнику под расписку. Приказ издается на основании письменного трудового договора (контракта). Документом о трудовой деятельности работника является трудовая книжка. Учет численности в организациях ведется на личных карточках. Личная карточка (форма Т-2) заполняется в одном экземпляре на основании соответствующих документов: паспорта, военного билета, трудовой книжки, диплома об окончании образовательного учреждения. На руководящих работниках и ИТР заполняется и личный листок по учету кадров.

Учет личного состава ведется в отделе кадров организации с использованием следующих первичных учетных документов: приказ (распоряжение) о приеме на работу (форма № Т-1); приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (форма № Т-5); приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (форма № Т-6); приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (форма № Т-8).

Каждому работнику присваивается табельный номер, по которому он числится в таблице учета использования рабочего времени и во всех документах на заработную плату.

В каждой организации установлен определенный трудовой режим. Контроль за его соблюдением ведется при помощи табельного учета. Он предполагает наблюдение за приходом на работу и уходом с нее, выяснение причин опозданий и неявок, получение данных о фактически отработанном времени.

Табель учета использования рабочего времени (форма Т-13) представляет собой именной список бригады, смены, цеха, отдела, где указывается табельный номер работников, фамилия, имя, отчество, количество отработанных часов, в том числе ночных, в выходные дни, неявки на работу по болезни, в связи с командировкой, отпуском и т. д. Учет явок и использования рабочего времени осуществляется методом сплошной регистрации или по отклонениям, т. е. отметок только неявок, опозданий, сверхурочных часов, прогулов и т. д. При этом делаются цифровые и буквенные отметки: часы явок отмечаются цифрами, а неявки – буквами: «Б» – болезнь, «К» – командировки,

«В» – выходные и праздничные дни и т. д. По окончании месяца табель

закрывается, т.е. в нем подсчитывается по каждому работающему: количество дней явок на работу, неявок по причинам, ночные смены, переработка и т. д. Табель составляется в одном экземпляре. Документ подписывается и сдается в бухгалтерию. В бухгалтерии составляются сводные данные об отработанном времени и начисляется заработная плата.

Для начисления зарплаты бухгалтерия открывает лицевые счета (форма № Т-54) на каждого работника, в том числе и совместителей, кроме лиц, работающих по договору подряда. На основе лицевых счетов заполняется расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49). Лицевые счета открываются на год, с разбивкой по месяцам, где указывается каждый вид начислений и удержаний.

Для обобщения информации по начислению работникам заработной платы, премий, пособий и других доходов, а также по удержаниям из них предназначен синтетический пассивный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 отражаются все начисления заработной платы. По дебету счета 70 – выплаченные суммы заработной платы, премий, пособий и др., а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и другие удержания.

Дифференциация размера оплаты труда осуществляется в зависимости от сложности труда, его условий и уровня квалификации работников. Заработная плата организаций максимальными размерами не ограничивается, и ее повышение зависит от величины доходов организации.

Сдельной называется такая оплата труда, при которой работник получает заработную плату в зависимости от количества выполненной работы по установленным сдельным расценкам за единицу качественной продукции, выраженной в натуральных показателях (штуках, килограммах, метрах и т. д.).

Основой организации сдельной формы оплаты труда являются нормы времени, нормы выработки и сдельные расценки.

Выработкой называется количество изготовленной продукции, деталей, выполненных операций, оказанных услуг.

Учет выполнения работ и выработки продукции осуществляют мастера, начальники участков и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Основными первичными документами по учету выработки и заработной платы рабочих являются: табель учета использования рабочего времени и расчет заработной платы (форма № Т-12), наряд на сдельные работы (форма № Т-40, Т-41), наряд-задание, маршрутный лист (форма № Т-23), рапорт о выработке (форма № Т-17, Т-18, Т-28). В них заранее проставляются данные об установленных нормах времени, объемах работ, расценках и т. п.

Выписанные рапорты о выработке и наряды регистрируются в реестре нарядов, нумеруются по порядку и выдаются работникам и бригадирам под расписку в реестре. По окончании задания или месяца мастер производит приемку продукции, ее качества и закрывает наряд. Нормировщики проверяют правильность норм и расценок, после этого наряды подписываются начальником цеха. Из отдела труда и заработной платы наряды и рапорта вместе с табелями-расчетами передаются в бухгалтерию в установленные сроки. В бухгалтерию поступают также остальные первичные документы по начислению заработной платы (больничные листки, повестки, справки

и т. д.). По мере поступления первичных документов работники расчетного отдела бухгалтерии проверяют правильность их оформления и содержащихся в них расчетов. Документы принимаются к учету при наличии в них всех подписей.

Согласно действующему законодательству, расчет отдельных видов оплат осуществляется по разному.

При сдельной оплате труда заработная плата определяется путем умножения сдельных расценок за единицу качественной продукции на количество выпущенной продукции.

При повременной оплате труда заработная плата начисляется на основании табеля, в котором отражается количество фактически отработанного времени. При этой форме оплаты труда заработная плата определяется путем умножения тарифной ставки работника соответствующего разряда на число отработанных (оплачиваемых) часов.

Заработная плата руководителям, специалистам и другим работникам, которым устанавливаются должностные оклады, определяется путем деления установленного месячного оклада на количество календарных рабочих дней и умножения полученной суммы на количество фактически отработанного времени.

Так как зарплата начисляется различным категориям работающих, то она фиксируется на различных счетах бухгалтерского учета.

Например, заработная плата, начисленная рабочим, занятым в основном производстве, относится в Дебет 20;

рабочим вспомогательных производств – Дебет 23;

рабочим, обслуживающим машины и механизмы – Дебет 25; работникам аппарата управления – Дебет 26;

рабочим за исправление брака – Дебет 28; за освоение новой продукции – Дебет 97.

Дополнительная зарплата относится в Дебет 26 (затем она распределяется по объектам пропорционально основной).

Во всех случаях начисления кредит – 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

После подсчета суммы заработной платы всех категорий работников производится расчет отчислений в фонд социальной защиты населения –

35% от фонда оплаты труда (Дебет 20, 23, 25, 26, 28, 97 и Кредит 69), и отчислений по обязательному государственному страхованию от несчастных случаев на производстве от 0,2 % до 3 % от фонда оплаты труда (20, 23, 25, 26, 28, 97 и Кредит 76/2).

Документация и расчет доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы

Всевозможные доплаты в связи с отступлениями от нормальных условий труда оформляются первичными документами: табель учета использования рабочего времени (форма № Т-13), лист на доплату (форма № Т-48), акт о браке, список лиц, работающих сверхурочно (форма № Т-15), листок учета простоев (форма № Т-16).

В зарплате определенные суммы составляют различные доплаты за работу:

- в сверхурочное время;

- выходные и праздничные дни;
- в ночное время;
- временное замещение отсутствующего работника;
- при совмещении профессий;
- выполнение работ различной квалификации;
- руководство бригадой;
- профессиональное мастерство;
- работа с вредными условиями труда и т. п. Порядок расчета приведенных доплат различен.

Каждый час работы в сверхурочное время оплачивается: работникам со сдельной оплатой труда – не ниже двойных сдельных расценок; работникам с повременной оплатой труда, а также получающим должностные оклады – не ниже двойных часовых ставок (окладов), или может предоставляться отгул.

Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не ниже, чем в двойном размере. Составляется «список лиц, работающих сверхурочно» и справка-расчет.

За каждый час работы в ночное время и за многосменный режим работы производятся доплаты в размере, устанавливаемом коллективным договором, соглашением, но не ниже 20% часовой тарифной ставки (оклада) работника. Ночным считается время с 22 часов до 6 часов. Доплаты за работу в ночное время включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

При временном замещении замещающему работнику в организациях, оплата производится в размере должностного оклада, предусмотренного штатным расписанием замещаемого работника (без надбавок и доплат), при условии, если временно замещающий, не является штатным заместителем и замещение оформлено приказом и продолжается более двух календарных недель.

Работникам, выполняющим у одного и того же нанимателя наряду со своей основной работой дополнительную работу по другой профессии (должности), производится доплата за совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания (увеличения объема выполняемых работ) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника.

При выполнении работ различной квалификации труд рабочих-повременщиков, а также служащих оплачивается по работе более высокой квалификации. Труд рабочих-сдельщиков оплачивается по расценкам выполняемой работы. Там, где по характеру производства рабочим-сдельщикам поручается выполнение работ, тарифицированных ниже присвоенных им разрядов, выплачивается межразрядная разница.

Бригадиры получают доплату в зависимости от количества членов бригады, условий организации труда. Если бригадир не освобожден от основной работы, то ему полагается доплата за бригадирство в установленном проценте от месячного заработка.

Доплата за профессиональное мастерство производится за качественное выполнение работы, наставничество.

При невыполнении норм выработки, браке и простое не по вине работника заработная плата не может быть ниже двух третей установленного ему тарифной ставки (оклада). При невыполнении норм выработки по вине работника оплата

производится за фактически выполненную работу. Полный брак или простой по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным, в зависимости от степени годности продукции, расценкам.

При расчете заработной платы некоторые виды оплат осуществляются по среднему заработку: ежегодные и учебные отпуска; выполнение государственных или общественных обязанностей; выполнение более легкой работы беременными женщинами и женщинами, имеющими детей в возрасте до полутора лет; выплаты пособий по временной нетрудоспособности; беременности и родам, определения размера выходного пособия и др.

Порядок начисления заработной платы за неотработанное время и пособий по временной нетрудоспособности

Продолжительность основного отпуска не может быть менее 24 календарных дней. Государственные праздники и праздничные дни, не совпадающие с воскресными днями, оплате не подлежат, на их число увеличивается ежегодный отпуск. Трудовые отпуска за первый рабочий год предоставляются не ранее, чем через шесть месяцев работы у нанимателя, кроме отдельных категорий работников. Очередность отпусков устанавливается для коллектива работников графиком трудовых отпусков, оформляется приказом (распоряжением) об отпуске.

Организации имеют право создавать резерв на отпуск. Дополнительная заработная плата может резервироваться в течение всего года Дебет 20, 23 и Кредит 96.

Не создавая предварительных резервов, можно начислять отпускные с одновременным включением этих сумм в себестоимость продукции Дебет 25, 26 и Кредит 70.

Необходимость резервирования возникает в связи с тем, что рабочим, уходящим в отпуск, полагается замена. При неравномерном уходе в отпуск в течение года указанное положение может оказывать существенное влияние на себестоимость продукции в сторону ее увеличения.

В бухгалтерском учете резервируемые суммы учитываются на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов», а формирование фонда отражается бухгалтерской записью Дебет 20 (23) Кредит 96. При уходе рабочих в отпуск сумма сформированного резерва используется для начисления отпускных, что отражается бухгалтерской записью Дебет 96 Кредит 70.

Оплата ежегодного от пуска, компенсации за неиспользованный отпуск, учебного отпуска производится исходя из средней однодневной заработной плат ы, исчисленной за 12 календарных месяцев (1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу начала отпуска или увольнения работника.

Исчисление среднего заработка производится в справке-расчете следующим образом: определяется годовой заработок путем суммирования заработной платы за 12 месяцев, в который включается все начисленные выплаты без вычета из них налогов и других удержаний (например, алиментов). Полученная сумма делится на 12 (определяется среднемесячная заработная плата) и делится на 29,7 (на число дней в месяце исчисленное в среднем за год) и умножается на число дней отпуска.

Если за истекший год происходило повышение тарифных ставок и окладов, то

при расчете отпускных используются поправочные коэффициенты. Порядок расчета следующий. Вначале тарифную ставку (оклад) месяца, когда работник уходит в отпуск, делят на тарифную ставку (оклад) каждого предыдущего из 12 месяцев и получают поправочные коэффициенты. Эти коэффициенты умножают на фактически начисленные выплаты предыдущих месяцев (кроме выплат, не учитываемых в расчете среднего заработка). Проиндексированные начисления за 12 месяцев складывают, а затем делят на 12 и 29,7. Средний дневной заработок умножают на число календарных дней отпуска согласно приказу нанимателя. Также рассчитывается компенсация за неиспользованный отпуск.

Временная нетрудоспособность – это особый вид неотработанного времени. Источником оплат такого вида неотработанного времени является не себестоимость, а средства органов социального страхования и обеспечения (Дебет 69 и Кредит 70).

Основанием для начисления пособия по временной нетрудоспособности (ПВН) является больничный лист, выданный медицинским учреждением, и табель учета использования рабочего времени с указанием дней болезни.

ПВН выплачивается в случаях, предусмотренных законодательством и правовыми актами. Размеры пособия зависят от среднего заработка за два предшествующих болезни месяца работы и количества дней болезни. За первые 6 календарных дней нетрудоспособности установлен размер пособий 80 % заработка, за оставшиеся дни – 100 % дневного заработка.

ПВН исчисляют из среднедневного заработка за 2 календарных месяца, предшествующих месяцу болезни. В заработок включаются только те выплаты, на которые начисляются страховые взносы на государственное социальное страхование. Вначале определяют среднедневной (среднечасовой) заработок путем деления заработка за 2 месяца на число рабочих дней (часов) за эти 2 месяца. Затем среднедневной (среднечасовой) заработок умножают на число рабочих дней (часов), пропущенных по нетрудоспособности.

К ним относятся: пособия по беременности и родам; участникам ликвидации последствий аварии на ЧАЭС; при временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями, а также наступившей при выполнении государственных обязанностей; при уходе за больным ребенком в возрасте до 14 лет, ребенком-инвалидом в возрасте до 16 лет.

Пособие не может быть менее двух минимальных заработных плат в месяц. Максимальный размер пособия за календарный месяц не должен превышать трехкратную величину средней заработной платы рабочих и служащих по республике за месяц. Пособие за время временной приостановки работы организации выплачивается не менее 2/3 должностного оклада (ставки).

Удержания и вычеты из заработной платы

К необязательным удержаниям относятся: удержания подотчетных сумм; удержания излишне выплаченной заработной платы; удержания в счет погашения недостач по нанесению материального ущерба.

Из заработной платы могут также осуществляться вычеты. В отличие от удержаний, вычеты производятся по согласию работника и по его просьбе (в письменном виде). К числу таких вычетов относятся: вычеты за товары,

приобретенные в кредит; страховые платежи по индивидуальному страхованию; вычеты за кредиты, полученные в банке или на предприятии; различные взносы (например, профсоюзные).

Размер всех видов удержаний не может превышать 50 % всех видов начислений (начисленной заработной платы, премии, больничного листа, вознаграждений и т. д.) за вычетом обязательного подоходного налога.

В совокупный доход, облагаемый подоходным налогом, входит сумма доходов, полученных от всех источников за месяц. Вместо действовавшей на протяжении последних 15 лет прогрессивной шкалы ставок подоходного налога, согласно которой применяемые налоговые ставки увеличивались в зависимости от уровня получаемого годового дохода с 9 % до 30 %, с 1 января 2009 года введена ставка подоходного налога в размере 12 %, которая применяется ко всем доходам граждан, полученных как по мест у основной работы, так и по совместительству (от других налоговых агентов).

На доходы, полученные в виде дивидендов, ставка налога осталась без изменений – 15 %. Налоговая ставка в размере 15 % установлена в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской и частной нотариальной деятельности.

Доходы, полученные физическими лицами от резидентов Парка высоких технологий по трудовым договорам, индивидуальными предпринимателями – резидентами Парка высоких технологий, облагаются подоходным налогом по ставке 9 %.

Подоходный налог удерживается юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями у физических лиц ежемесячно без нарастающего итога с начала года.

Удержание из заработной платы отражаются по дебету счета 70

«Расчеты с персоналом по оплате труда» в кредит счетов:

– удержания подоходного налога Кредит 68;

– удержания по возмещению материального ущерба, по ссудам на строительство садовых домиков, по ссудам молодым семьям и т.п. – Кредит 73;

– удержания из зарплаты по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит, профсоюзных взносов – Кредит 76;

– удержания полученных и не возвращенных подотчетных сумм – Кредит 71;

механизированного или немеханизированного. Данные о фактически начисленной зарплате, удержаниях из нее и сумме, причитающейся к выдаче, фиксируются в расчетном листке (книжке) и лицевом счете (форма № Т-54). Расчетный листок (книжка) находится у работающего; один экземпляр его может служить лицевым счетом. Выплата зарплаты производится регулярно в дни, определенные в коллективном договоре, соглашении или трудовом договоре, но не реже двух раз в месяц.

Зарплату работник получает в кассе организации или в банке. Если заработная плата выдается работнику из кассы по платежной ведомости (ф. Т-53), то составляется бухгалтерская запись – Дебет 70 и Кредит 50.

Если в организации работники получают зарплату в банке, то платежная

ведомость составляется в редких случаях при выдаче зарплаты или других сумм из кассы организации. Вместо них ежемесячно составляется «Ведомость перечисления заработной платы в банк». На перечисленную в банк на лицевые счета работников сумму заработной платы в учете делается запись: Дебет 70 и Кредит 51, 55.

3.3. Учет основных средств и нематериальных активов

Основные средства, их классификация и оценка

Основные средства представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управления организацией в течение периода, превышающего год.

Основные средства – это средства труда, которые многократно участвуют в процессе производства, не меняя своей вещественной формы, и по частям переносят свою стоимость на вновь созданный продукт (или на готовую продукцию).

В состав основных средств включаются средства труда стоимостью свыше 30 базовых величин на единицу и сроком эксплуатации свыше года, а по коврам и ковровым покрытиям – свыше 10 базовых величин.

В республике применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой их группируют по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

По отраслевому признаку – это основные средства промышленности, строительства, транспорта, сельского хозяйства и т. д.

По назначению – это производственные и непроизводственные основные средства.

По видам основные средства подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, вычислительная техника, измерительные и регулирующие приборы и устройства, транспортные средства, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий скот, внутрихозяйственные дороги, многолетние насаждения, капитальные затраты по улучшению земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), капитальные вложения в арендованные основные средства, а также земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), приобретенные организацией в собственность.

Не относятся к основным средствам: семьи пчел, пушные звери, предметы для выдачи напрокат, молодняк животных и животные на откорме, многолетние насаждения, выращенные в питомнике в качестве посадочного материала.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные.

По признаку использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации (т. е. действующие);
- реконструкции и техническом перевооружении;
- запасе (резерве);
- на консервации (по решению правительства).

Данная группировка обеспечивает правильное исчисление сумм амортизации.

Основные средства оцениваются:

- по фактической себестоимости приобретения (или сооружения);
- по договоренности сторон;
- по экспертной оценке.

В текущем бухгалтерском учете основные средства учитываются по первоначальной стоимости, состоящей из фактических затрат на возведение (строительство) объекта, на приобретение основных средств.

Изменение первоначальной стоимости допускается в случае переоценки основных средств, при достраивании, дооборудовании, реконструкции и частичной ликвидации объектов.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях или стоимость основных средств после переоценки. Для обновления основных средств, создания амортизационного фонда организации всех форм собственности ежегодно по состоянию на 1 января проводят переоценку основных средств.

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости, которая рассчитывается как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации основных средств.

Учет поступления основных средств

Для учета движения основных средств применяется первичная учетная документация:

- акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1);
- акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3);
- акт о ликвидации основных средств (форма № ОС-4);
- акт о ликвидации транспортных средств (форма № ОС-4а);
- акт об установке, пуске и демонтаже строительных машин (форма № ОС 05);10);
- инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6);
- опись инвентарных карточек по учету основных средств (форма № ОС-карточка учета движения основных средств (форма № ОС-12); инвентарный список основных средств (форма № ОС-13).

Для синтетического учета используются активный счет 01 «Основные средства» и пассивный счет 02 «Амортизация основных средств».

Основные средства в организацию поступают:

- в результате строительства (сооружения) хозяйственным или подрядным способом, они принимаются в эксплуатацию в сумме фактически произведенных затрат по акту приемки-передачи основных средств. Составляется запись на стоимость фактических затрат по возведению основных средств – Дебет 01 и Кредит 08;
- в результате приобретения за плату у юридических и физических лиц по акту приемки-передачи или по договору купли-продаж и. Составляются записи: на стоимость приобретенных основных средств с учетом НДС – Дебет 08,18 и Кредит 60;
- ввод основных средств в эксплуатацию – Дебет 01 и Кредит 08;
- на сумму зачета налога на добавленную стоимость Дебет 68 и Кредит 18;

- в результате внесения основных средств в учредителями организации в виде вклада в уставный фонд – по договорной цене, оформляются акт о приемки-передачи. Составляются записи: на стоимость определенную по договоренности участников – Дебет 08 и Кредит 75;

- на увеличение суммы вклада в уставный фонд учредителем – Дебет 75 и Кредит 80;

- в результате безвозмездного получения от других организаций и лиц, а также в качестве субсидии правительственного органа – по акту приемки-передачи. Составляются записи: получение от других организаций и лиц,

- Дебет 08, 18 Кредит 98; одновременно – Дебет 98 Кредит 92;

- безвозмездное получение основных средств в пределах одного собственника Дебет 01 Кредит 83 «Добавочный фонд».

Увеличение стоимости основных средств может происходить и по другим причинам: оприходованы излишки основных средств, выявленные при инвентаризации по оценочной стоимости – Дебет 01 и Кредит 92; поступление от внутрихозяйственных подразделений, филиалов, выделенных на отдельный баланс – Дебет 01 и Кредит 79, сумма начисленной амортизации

– Дебет 79 и Кредит 02.

Переоценка (дооценка) основных средств:

– увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости –

Дебет 01 Кредит 83,

– на сумму увеличения амортизационных отчислений – Дебет 83 Кредит 02.

При приобретении или строительстве (сооружении) объектов основных средств, все затраты, связанные с покупкой, доставкой, монтажом, установкой, а также таможенные пошлины, проценты по кредиту и другие расходы, собираются на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а затем на основании акта приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1), включаются в состав собственных основных средств. Бухгалтерские записи см. табл. 7.1.

Таблица 7.1

Пример бухгалтерских записей

Поступление основных средств от учредителей	01, 08	Кредит
Строительство объектов основных средств	08	60
Поступление основных средств безвозмездно	01, 08	60, 76
Оприходование основных средств (акт форма ОС-1)	01	07
Поступление основных средств от учредителей		75
Строительство объектов основных средств		10, 70, 69, 71, 76
Поступление основных средств безвозмездно		98, 92
Оприходование основных средств (акт форма ОС-1)		08

В организации действует комиссия по приемке основных средств. Акт приемки-передачи (форма № ОС-1), подписанный комиссией, действителен после утверждения его директором. К акту прилагаются документы на поступление объекта, его покупная стоимость, товарно-транспортные накладные, счета, закупочные акты, справки. Акт приемки-передачи является основанием для оприходования объекта основных средств (постановки на учет).

Аналитический учет основных средств ведется бухгалтерией организации в инвентарных карт очках учета основных средств. Единицей бухгалтерского учета является инвентарный объект основных средств, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Каждому объекту присваивается инвентарный номер. Этот номер наносится на объект масляной краской или прикрепляется в виде жетона. Инвентарные номера выбывших объектов не могут присваиваться другим, вновь принятым к учету основным средствам в течение пяти лет, начиная с года, следующего за годом списания.

Бухгалтер составляет опись карточек. Карточки на вновь поступившие объекты и на выбывшие в картотеку не раскладываются до конца месяца с тем, чтобы в следующем месяце их учесть при начислении амортизации. На каждый цех, отдел, склад составляется инвентарная опись (список) с указанием фамилии материально-ответственного лица. Внутреннее перемещение объектов оформляется актом о приемки-передачи или накладной на внутреннее перемещение. Ежегодно проводится инвентаризация основных средств перед составлением годового отчета.

Учет амортизации основных средств

Амортизация представляет собой процесс систематического ежемесячного перенесения стоимости основных средств на издержки производства или обращения либо отнесения ее за счет собственных источников организации.

Амортизация основных средств начисляется в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.

Начисление амортизации основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо списания этого объекта с учета. Начисление амортизации основных средств производится независимо от результатов деятельности организации и отражается в учете того отчетного периода, к которому она относится.

По полностью самортизированным объектам основных средств начисление амортизации прекращается. Полностью самортизированные основные средства продолжают числиться в учете по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются на балансовом пассивном счете 02 «Амортизация основных средств» путем накопления соответствующих сумм. К счету 02 могут быть открыты субсчета:

02/1 «Амортизация собственных основных средств»;

02/2 «Амортизация долгосрочно арендуемых основных средств».

Сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, отражается в бухгалтерском учете – Дебет 20, 23, 25, 26, 44, 91 и Кредит 02, по объектам основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности – Дебет 21 и Кредит 02.

Организации при принятии объекта основных средств к учету самостоятельно определяют нормы амортизации в соответствии с выбранным способом ее начисления в рамках установленных диапазонов сроков полезного использования. Амортизация по объектам основных средств начисляется ежемесячно.

Норма амортизации – доля (в процентах) стоимости объекта, подлежащая включению в издержки производства с установленной периодичностью на протяжении срока полезного использования или отнесению за счет соответствующих источников.

В настоящее время начисление амортизации по объектам основных средств производится одним из следующих методов (способов):

- 1) линейный метод начисления амортизации;
- 2) нелинейные методы начисления амортизации (метод от суммы чисел лет срока полезного использования объекта основных средств; метод от (способ) уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения);
- 3) производительный метод от (способ) начисления амортизации.

Объектами начисления амортизации не являются: земля и отдельные объекты природопользования; библиотечные фонды, музейные и художественные ценности; многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста; экспонаты животного мира в зоопарках; основные средства, находящиеся за границей, финансируемые из республиканского бюджета и др.

Начисление амортизации не производится: по объектам, находящимся в реконструкции, модернизации, техническом перевооружении с полной или частичной их остановкой; по объектам, не введенным в эксплуатацию или находящимся в запасе.

Одновременно с начислением амортизации производится формирование амортизационного фонда. Амортизационный фонд учитывается на забалансовом счете 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств». По дебету забалансового счета отражаются суммы, равные величине амортизационных отчислений (по всем объектам). По кредиту забалансового счета отражается использование средств амортизационного фонда, равное сумме фактических затрат на приобретение, строительство и модернизацию объектов основных средств, но не более величины амортизационного фонда.

Учет ремонта основных средств

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются, часто неравномерно. Быстрее изнашиваются те части, на которые больше всего падает нагрузка, или которые больше других подвергаются атмосферным воздействиям.

Чтобы основные средства не выходили из строя раньше времени, необходимо содержать их в исправности и периодически проводить ремонт. В настоящее время более совершенной является система планово-предупредительного ремонта. Основные средства ремонтируются через определенные промежутки времени по

заранее составленному графику, независимо от их физического состояния. Это позволяет планировать ремонтные работы, обеспечивает регулярный уход за оборудованием, удлиняет срок службы основных средств, уменьшает внеплановые и аварийные ремонты, простои, позволяет нормировать расход денежных средств и тем самым способствует увеличению выпуска продукции.

По объему, периодичности и порядку финансирования различают текущий и капитальный ремонт.

Под текущим ремонтом понимают частичную смену деталей, мелкую починку отдельных частей, мелкий ремонт по поддержанию основных средств в рабочем состоянии (побелку стен, ремонт дверей, пола). Расходы по этому виду ремонта производятся в пределах утвержденных смет и включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). Затраты на технический осмотр и уход, затраты по поддержанию объектов основных средств в рабочем состоянии включаются в затраты на обслуживание производственного процесса.

Под капитальным понимают ремонт, при котором производится разборка оборудования и других объектов для восстановления или замены важнейших или всех изношенных деталей и узлов. Капитальный ремонт производится с периодичностью свыше 1 года.

Плановый капитальный и текущий ремонт утверждается руководителем организации. Затраты планируются и учитываются по каждому виду оборудования, зданий и сооружений. Плановая себестоимость определяется по сметно-финансовому расчету на основе дефектных ведомостей. Затраты на ремонт рассчитываются в смете по нормативам на единицу сложности, которая характеризует трудоемкость ремонта конкретного вида оборудования или планируемого объема работ.

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по Акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

Фактические затраты по всем видам ремонтов (текущий, капитальный) относятся на издержки производства (себестоимость продукции), обращения непосредственно по мере возникновения таких затрат.

Затраты, производимые на ремонт основных средств, оформляются соответствующими первичными документами по учету расхода материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы, оказанные услуги и другим видам расходов.

На практике ремонтные работы организуются и производятся подрядным и хозяйственным способами. Способ организации ремонта оказывает влияние на бухгалтерский учет затрат на ремонт.

При подрядном способе для производства ремонта привлекаются специализированные ремонтные и другие сторонние организации, выполняющие его по договору в соответствии с дефектными ведомостями. Подрядный способ предполагает, что все ремонтные работы выполняет подрядчик, а организации, пользующейся его услугами, остается только произвести оплату по результатам проделанной работы.

Записи по счетам в этом случае будут следующие:

—принят к оплате счет ремонтного предприятия на фактическую стоимость

ремонта согласно акту приемки-передачи – Дебет 23 (25, 26, 29), 44 и Кредит 60;
–на сумму НДС по счетам подрядчиков – Дебет 18 и Кредит 60;
–перечислено подрядчику за ремонт основных средств – Дебет 60 и Кредит 51.

При хозяйственном способе выполнение ремонтных работ осуществляется силами и средствами самой организации. При этом в структуре создается ремонтное подразделение. Затраты, связанные с ремонтом основных средств, накапливаются по дебету у счета 23 «Вспомогательное производство» – Дебет 23 и Кредит 10, 70, 69, 25, 02. После окончания ремонтных работ накопленные затраты списываются с кредита счета 23 «Вспомогательное производство» на основании учетной политики предприятия в дебет одного из затратных счетов – Дебет 23, 25, 26, 29, 44 и Кредит 23.

При проведении капитального ремонта по окончании отчетного периода в начале года, согласно смете, в организации создается ремонтный фонд (резерв). Для учета ремонтного фонда используется пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Создание ремонтного фонда отражается записью Дебет 20 и Кредит 96. в дальнейшем все фактические затраты, связанные с ремонтом основных средств, покрываются за счет созданного ремонтного фонда – Дебет 96 и Кредит 10, 70, 69, 23.

По непроизводственным основным средствам стоимость ремонт а от носят не на себестоимость, а за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (ремонт жилых домов, общежитий, пионерских лагерей, клубов, профилакториев и др.). Фактические затраты на ремонт таких объектов списываются так: Дебет 84 и Кредит 10, 70, 69, 68, 76.

В аналитическом учете затраты по капитальному ремонту учитываются в разрезе отдельных объектов основных средств. Законченный капитальный ремонт принимается комиссией и оформляется Актом приемки-передачи выполненного ремонта.

Если капитальный ремонт выполняется в начале года, то с целью равномерного включения расходов по ремонту в себестоимость продукции их сначала в общей сумме фактических затрат относят на активный счет 97

«Расходы будущих периодов» – Дебет 97 и Кредит 10, 70, 69, 25 и др. в дальнейшем ежемесячно равными долями расходы со счета 97 списываются на счета производственных затрат в зависимости от места эксплуатации основных средств – Дебет 20, 23, 25, 26 и Кредит 97.

Учет нематериальных активов

Нематериальные активы — это особый вид имущества, который не имеет физической формы. Это могут быть различные исследования и изобретения, книги, фильмы, товарные знаки и даже деловая репутация. Что относится к НМА, как принимать их к учету, начислять амортизацию и проводить списание с баланса.

Что такое нематериальные активы

Нематериальные активы (НМА) отличаются от других тем, что не имеют физической формы. В эту категорию попадают деловая репутация и различные объекты интеллектуальной собственности, например:

- веб-сервисы, программы для компьютера, мобильные приложения, сайты;
- книги, картины, фильмы, музыка и прочие предметы искусства;
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- секретные рецепты и технологии производства, так называемые ноу-хау;
- изобретения, промышленные образцы, полезные модели;
- новые сорта растений или породы животных, которые выведены

самостоятельно.

Персонал не является нематериальным активом. Так сказано в п. 4 ПБУ 14/2007. Там же отмечено, что расходы на открытие или реорганизацию компании тоже не являются НМА.

Условия для принятия актива к учету как нематериального

Чтобы принять объект к учету как нематериальный актив, надо убедиться, что в отношении него выполняется сразу семь условий:

1. Актив способен приносить деньги в будущем.
2. У организации есть право на получение дохода от этого объекта, а прочие лица не имеют доступа к экономическим выгодам от него. То есть у компании должны быть патенты, свидетельства, договоры об отчуждении исключительного права или другие документы.
3. Актив можно выделить или отделить от других активов.
4. Актив будет использоваться дольше 12 месяцев или операционного цикла, если он больше 12 месяцев.
5. Организация не собирается продавать актив в течение ближайших 12 месяцев или операционного цикла.
6. Первоначальную стоимость актива можно достоверно определить.
7. У актива нет материально-вещественной формы.

Если какое-то из условий не выполняется, учесть актив как НМА будет нельзя. В таких случаях его стоимость можно учитывать в расходах на НИОКР, расходах будущих периодов или текущих расходах.

На каких счетах вести учет НМА

Основной счет для учета НМА — 04. На нем собирается информация о том, какие НМА есть у организации, их поступлении и продаже, а также о расходах компании на НИОКР. Счет 04 — активный, поэтому поступление НМА отражается по дебету, а выбытие по кредиту.

Порядок учета НМА похож на тот, который действует для ОС. Перед попаданием в дебет счета 04, актив и все затраты на его получение учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для начисления амортизации по НМА используется счет 05 — начисление амортизации отражается по кредиту. С 1 января 2008 года нельзя начислять амортизацию по кредиту счета 04, тем самым уменьшая первоначальную стоимость НМА.

Аналитический учет НМА

Чтобы конкретизировать информацию о наличии, состоянии и движении отдельных объектов НМА, ведут аналитический учет на счете 04.

Единица бухучета НМА — инвентарный объект, то есть совокупность прав на НМА, которые возникли на основании одного документа (патента, свидетельства, договора) и предназначены для выполнения самостоятельных функций.

Для учета НМА также открывают карточки учета № НМА-1 и заводят другие аналогичные документы.

Бухгалтерский учет приобретения или создания НМА

Порядок учета актива зависит от того, каким способом его получили. НМА можно произвести самостоятельно, купить, получить безвозмездно. Во всяком случае принимать актив к учету необходимо по первоначальной стоимости — сумме фактических затрат на его покупку или создание.

Фирмы, которые имеют право на упрощенный бухучет, могут включать затраты на покупку или создание НМА в состав расходов по мере их осуществления и не отражать в составе НМА.

Покупка НМА. В первоначальную стоимость можно включить оплату по договору, оплату консультаций специалистов по покупке актива, регистрационные сборы, налоги, которые нельзя возместить, и прочие расходы, прямо связанные с приобретением. Проводки следующие:

- Учитываем затраты на приобретение актива (без учета НДС) — Дт 08 Кт 60, 76.
- Учитываем НДС с суммы затрат — Дт 19 Кт 60, 76.
- Ставим актив на учет — Дт 04 Кт 08.
- Отражаем налоговый вычет по НДС — Дт 68-НДС Кт 19.

Покупка права пользования. Для НМА, по которым организация купила только право пользования, предусмотрен несколько иной порядок. Это касается в том числе различных бухгалтерских программ или справочно-правовых систем. Такие активы учитывайте на забалансовом счете по стоимости, которая указана в договоре. Регулярные платежи за использование относите на расходы отчетного периода, а если делаете разовый платеж, учитывайте его как расход будущих периодов и списывайте в затраты, пока действует договор. Проводки следующие:

- Учитываем стоимость полученного актива — Дт 012.
- Отражаем платеж за получение права использования (без НДС) — Дт 97 Кт 60.
- Учитываем НДС по договору — Дт 19 Кт 60.
- Принимаем НДС к вычету — Дт 68-НДС Кт 19.
- Каждый месяц относим в расходы отчетного периода часть общего платежа, учтенного в расходах будущего периода — Дт 20 Кт 97.
- Когда срок договора на использование заканчивается, списываем стоимость НМА — Кт 012.

Безвозмездное получение. Если вам подарили актив, то его нужно оценить по рыночной стоимости. Она определяется на дату принятия к учету. Проводки следующие:

- Отражаем рыночную стоимость НМА — Дт 08 Кт 98.
- Принимаем актив к учету — Дт 04 Кт 08.

Создание НМА. Если вы самостоятельно создали актив, принимайте его к учету по стоимости, в которую входят все затраты на его создание и регистрацию.

Сюда войдут расходы на зарплату сотрудников, страховые взносы, аренду оборудования, экспертизы, пошлины, регистрацию, помощь сторонних организаций в создании актива. Принять актив к учету можно после того, как получите патент. Проводки следующие:

- Собираем на 08 счете все затраты на производство — Дт 08 Кт 70, 69, 76, 60.

- Принимаем актив к учету — Дт 04 Кт 08.

Бухучет передачи нематериальных активов

Вы сможете продать свой НМА другой организации, ИП или физлицу. Для этого передают исключительное право на объект, заключая договор об отчуждении. Еще один вариант — передать только право пользования активом.

Продажа НМА. Чтобы продать объект, заключите договор об отчуждении права собственности, составьте счет-фактуру и акт приема-передачи. Также переход права иногда нужно зарегистрировать.

Доходы от продажи НМА признавайте как прочие и отражайте в бухучете на дату подписания договора или регистрации перехода права, если она требуется.

Составьте следующие проводки:

- Отражаем доход от передачи исключительных прав — Дт 62 Кт 91-1;
- Начисляем НДС (если передача облагается налогом) — Дт 91-2 Кт 68-НДС;

- Списываем амортизацию по переданному активу — Дт 05 Кт 04.

- Относим остаточную стоимость НМА на расходы — Дт 91-2 Кт 04.

- Учитываем пошлину и прочие расходы на реализацию — Дт 91-2 Кт 76.

Передача права пользования. В таком случае покупатель права пользования будет регулярно перечислять вам лицензионные платежи. Так как актив остается в вашей собственности (исключительное право у вас), то списывать его с баланса и переставать начислять амортизацию нельзя. Проводки следующие:

- Отражаем полученные лицензионные платежи в прочих доходах или доходах от продаж — Дт 62 Кт 90-1 или 91-1.

- Продолжаем начислять амортизацию. Если передача прав пользования ваш основной вид деятельности, списывайте амортизацию в затраты по обычным видам деятельности Дт 20 (23, 25, 44) Кт 05, если не основной, в прочие расходы — Дт 91-2 Кт 05.

Амортизация НМА

Если у нематериального актива есть срок полезного использования (СПИ), то он постепенно переносит свою стоимость на затраты в виде амортизации. Срок вы должны определить еще на этапе принятия актива к учету. Это может быть период, в течение которого у вас будет исключительное право, запланированный срок использования или срок, за который вы хотите произвести объем товара, для которого приобрели НМА.

СПИ надо ежегодно пересматривать. Если он меняется, то корректируется и расчет амортизации. В бухучете корректировки отражаются как изменения оценочных значений и признаются в доходах и расходах перспективно.

Если СПИ не получается определить, амортизацию можно не начислять. Но в таком случае все факторы, которые мешают узнать срок, надо указать в пояснениях к бухгалтерности

Амортизация начисляется начиная с месяца, следующего за тем, в котором актив принят к учету. Прекращается начисление только с месяца, следующего за тем, в котором стоимость НМА была полностью погашена или его списали с баланса.

Проводка для начисления амортизации зависит от того, как используется амортизируемый НМА:

- если используем в основной деятельности — Дт 20 (23, 25, 44) Кт 05.
- если используем для производства, реконструкции и модернизации других активов — Дт 08 Кт 05.
- если используем в прочих видах деятельности — Дт 91-2 Кт 05.

Расчет амортизации записывайте в ведомость начисления амортизации.

Начисляйте амортизацию в соответствии с тем способом, который выбрали и утвердили в учетной политике. Всего их три на выбор:

1. Линейный — это самый простой способ с равномерными платежами. Его выбирают, когда сложно прикинуть будущие доходы от НМА.

Амортизация в месяц = Первоначальная (текущая) стоимость / СПИ (мес.)

2. Уменьшаемого остатка — при этом способе годовая амортизация будет постепенно уменьшаться. Его выбирают для тех активов, которые приносят наибольший доход в начале использования.

Амортизация в месяц = Остаточная стоимость на начало месяца × Коэффициент (устанавливаете сами, до 3) × Оставшийся СПИ (мес.)

3. Пропорционально объему продукции — амортизация зависит от степени использования актива, но расчет трудоемкий. Этот способ не подходит при расчете налога на прибыль.

Амортизация в месяц = Фактический объем продукции, произведенной за месяц с использованием этого НМА × Первоначальная стоимость / Ожидаемый объем производства продукции за весь СПИ.

3.4. Учет материальных ценностей

С 2021 года компании должны вести учет запасов по новым правилам. Утвержден федеральный стандарт бухучета ФСБУ 5/2019 «Запасы», который заменит ПБУ 5/01 и Методические рекомендации по учету МПЗ. Его нужно применять с бухгалтерской отчетности за 2021 год. Организации имеют право использовать его раньше.

Новые правила отличаются от текущих. Расскажем, как теперь принимать материалы к учету, как списывать их в производство и что особенного в учете подарков.

Что относится к материалам

Материалы — это один из видов запасов, которые нужны для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг (пп. «а» п. 3 ФСБУ 5/2019). К ним относятся: сырье, полуфабрикаты, комплектующие, основные и вспомогательные материалы, тары, топливо, запчасти и пр. (п. 42 указаний).

По какой стоимости принимать материалы к учету

Чтобы принять материалы к учету, оцените их по фактической себестоимости (п. 9 ФСБУ 5/2019).

Ее расчет зависит от способа получения материалов. Возможны следующие варианты:

1. Покупка за плату. Фактическую себестоимость формируйте в стандартном порядке — учитывайте все затраты на приобретение, доставку и подготовку к эксплуатации. Не забудьте исключить из стоимости НДС, который потом примете к вычету.

2. Безвозмездное получение, полная или частичная оплата неденежными средствами. Оцените материалы по справедливой стоимости. Правила её расчёта утверждены в МСФО от 28.12.2015 № 13. Не забудьте увеличить ее на сумму дополнительных затрат по приобретению, доставке и подготовке к использованию.

3. Вклад в уставный капитал. Принимайте к учету по фактической стоимости с учетом дополнительных затрат.

4. Выбытие, ремонт, модернизация или реконструкция внеоборотных активов. Оцените стоимость материалов по меньшей из двух величин:

- стоимость аналогичных материалов;
- сумма балансовой стоимости актива и затрат на получение материалов и их подготовку к использованию.

Важно! Не включайте в себестоимость запасов:

- затраты, связанные с ЧС;
- управленческие расходы, если они не связаны с приобретением;
- расходы на хранение, если это не часть производства или условие закупки;
- возмещаемые косвенные налоги.

Как отражать операции с материалами в бухучете

В бухгалтерском учете материалов участвует три основных счета: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости».

Основной счет для учета материалов — 10. По его дебету отражается поступление, по кредиту — списание в производство и выбытие по другим причинам.

К счету 10 можно открыть субсчета, чтобы сделать учет более простым и понятным. Например, отдельно выделить сырье и материалы, топливо, запчасти, тару, спецодежду и пр.

Оприходуем материалы на склад

Каждое поступление материалов надо подтверждать первичными документами. Часть из них вы получите от поставщика, а часть надо будет оформить самостоятельно. Полный список документов зависит от того, каким способом вы получили материалы, например, по договору поставки или изготовив самостоятельно.

Поступление материалов на склад оформляет кладовщик или другой сотрудник с материальной ответственностью. Для этого в день приемки составляют приходный ордер по форме, которая утверждена руководителем. Это может быть:

- унифицированная форма № М-4 (постановление Госкомстата от 30.10.1997 № 71а);

- форма со всеми реквизитами, которую вы разработали сами (ч. 2 ст. 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

Важно! Чтобы сократить документооборот, приходный ордер можно заменить штампом со всеми необходимыми реквизитами. Его проставляют на документе поставщика, например на накладной. Это решение нужно отразить в учетной политике.

Бухгалтерские записи для отражения получения материалов зависят от того, как их получили и того, какие счета использует организация.

1. Покупка материалов

У вас на руках должны быть счета, счета-фактуры, накладные и сопроводительные документы. Оприходуйте материалы по фактической себестоимости. Если вы формируете стоимость именно на счете 10 (это должно быть прописано в учетной политике), проводки следующие:

Дебет	Кредит	Операция
10	60	Приобретены материалы
19	60	Продавец предъявил НДС
10	60 (76 и др.)	Дополнительные затраты на приобретение материалов
19	60 (76 и др.)	НДС с суммы дополнительных затрат
68	19	НДС со стоимости материалов и дополнительных затрат принят к вычету
60 (76)	51, 50	Оплачены материалы и услуги иных контрагентов

2. Безвозмездное получение

Тот, кто подарил вам материалы, должен предоставить те же документы, что продавец. Фактическую себестоимость определяйте по справедливой стоимости. В бухучете сформируйте следующие проводки:

Дебет	Кредит	Операция
10	98-2	Получены в дар материалы

10	60 (76 и др.)	Дополнительные на приобретение материалов	затраты
19	60 (76 и др.)	НДС с суммы дополнительных затрат	
68	19	НДС с дополнительных затрат	принят к вычету
60 (76)	51, 50	Оплачены дополнительные затраты	

3. Вклад в уставный капитал

Вклад материалов в уставный или складочный капитал оформляется актом приема-передачи, его можно составить в произвольной форме, но с обязательными реквизитами (п. 2 ст. 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

Дебет	Кредит	Операция
10	75-1	Материалы внесли в счет оплаты уставного капитала
75-1	83	Признан эмиссионный доход в случае, если стоимость полученных материалов больше номинальной стоимости акций (номинального размера доли)
19	83 (75-1)	Отражен НДС со стоимости материалов, восстановленный передающей стороной
10	60 (76 и др.)	Дополнительные затраты по получению материалов
19	60 (76 и др.)	НДС с суммы дополнительных затрат
68	19	НДС со стоимости материалов и дополнительных затрат принят к вычету

60 (76)	51, 50	Оплачены дополнительные затраты
------------	--------	---------------------------------

4. Поступление при ликвидации основных средств

Оформите поступление требованием-накладной. Если ликвидируете недвижимость, составьте акт об оприходовании МЦ. Для этого подходят формы № М-11 или № М-35 соответственно. Сформируйте следующие проводки:

Дебет	Кредит	Операция
10	01-в (91-1)	Оприходованы материалы от ликвидации основного средства
10	60 (76 и др.)	Дополнительные затраты по получению и подготовке материалов
19	60 (76 и др.)	НДС с суммы дополнительных затрат
68	19	НДС с дополнительных затрат принят к вычету
60 (76)	51, 50	Оплачены дополнительные затраты

Если вы применяете счет 15, поступление материалов и дополнительные затраты сначала учитывайте на счете 15, а затем оприходуйте по учетной цене проводкой Дт 10 Кт 15.

Для тех, кто применяет и 15, и 16 счет, отклонения между учетной ценой и фактической себестоимостью отражаются проводками:

- Дт 16 Кт 15 при превышении фактической себестоимости над учетной ценой;
- Дт 15 Кт 16 при превышении учетной цены над фактической.

Как списать материалы при использовании

Материалы, которые вы списываете с 10 счета, можно оценить тремя способами (п. 36 ФСБУ 5/2019):

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по методу ФИФО или по себестоимости первых по времени.

ФСБУ 5/2019 устанавливает, что по материалам, у которых схожи свойства и характер использования, нужно каждый раз применять один и тот же способ расчета себестоимости. Выбранный метод закрепите в учетной политике.

Для бухгалтерского учета расходования материалов выберите один из двух способов:

- списывать со счета 10 материалы, когда передаете их подразделениям для использования;
- списывать со счета 10 только те материалы, которые фактически израсходованы, а передачу подразделению отражать как внутреннее перемещение — записью в аналитическом учете.

1. Списание материалов

Списание материалов всегда должно подтверждаться первичными документами. Когда вы передаете материалы внутри организации для дальнейшего использования, формируйте требования-накладные или лимитно-заборные карты. При продаже или передаче материалов другой организации, нужна накладная, при недостатке — понадобится инвентаризационная опись.

Проводки для списания материалов могут быть следующие:

Дебет	Кредит	Операция
26 (44)	10	Списана стоимость материалов, переданных или использованных для хозяйственных, управленческих или коммерческих нужд
20 (25, 29, 23)	10	Списана стоимость материалов, переданных или использованных в производстве
08	10	Списана стоимость материалов, переданных для создания внеоборотных активов
91-2	10	Списана стоимость материалов в прочие расходы (при продаже)

Если вы продаете материалы, списывайте их одновременно с признанием выручки от продажи, во всех иных случаях — в момент выбытия.

2. Списание отклонений от фактической себестоимости

Тем, кто применяет учетные цены и счет 16, при списании материалов нужно также списать отклонения.

Накопленную на счете 16 разницу, спишите на счета учета затрат:

- Дт 20 (23, 25, 26, 29, 44, 97) Кт 16 — списана накопленная положительная разница;
- СТОРНО Дт 20 (23, 25, 26, 29, 44, 97) Кт 16 — списана накопленная отрицательная разница.

3. Возврат неиспользованных материалов

Если вы списали материалы, но их так и не использовали для производства и иных нужд, отразите возврат тем же способом, которым отражаете передачу материалов подразделениям.

Если при передаче вы отразили отпуск в производство и списали материалы со счета 10, отразите возврат материалов проводкой: Дт 10 Кт 20 (23, 25, 26, 29, 44, 97 и др.).

Если вы отражали передачу материалов, как внутреннее перемещение (только в аналитическом учете по счету 10), отразите возврат тоже только в аналитическом учете.

3.5. Учет затрат на производство и реализации готовой продукции

Учет затрат на производство ведут, чтобы понимать, какие товары, работы и услуги выгодно производить, где можно сэкономить, из чего формируется себестоимость. Разберемся, что к ним относится, как вести учет и в чем могут возникнуть сложности.

Что входит в состав затрат на производство

Затраты на производство относятся к расходам по обычным видам деятельности. Их учет регулирует ПБУ 10/99. Чтобы посчитать общую сумму затрат на производство, надо сгруппировать все расходы по следующим элементам.

Вид затрат	Что относится	Счета
Материальные затраты	Покупка сырья и материалов для производства, упаковки, обеспечения технологического процесса. Покупка материалов для хозяйственных нужд, инструментов, инвентаря, спецодежды. Расходы на полуфабрикаты и комплектующие, коммунальные ресурсы и пр.	Дебетовый оборот по счетам учета затрат (20, 23, 25, 26, 28, 29, 44) в корреспонденции со счетами 10, 60, 76, 94 и др.
Затраты на оплату труда	Любые начисления сотрудникам в деньгах или имуществе, стимулирующие, надбавки, компенсации, премии, предусмотренные законом	Дебетовый оборот по счетам учета затрат в корреспонденции со счетами 70, 96 и др.

Вид затрат	Что относится	Счета
	или договором.	
Страховые взносы	Взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное (в т. ч. на травматизм) страхование. Взносы на добровольное страхование.	Дебетовый оборот по счетам учета затрат в корреспонденции со счетами 69, 96, 76-15
Амортизация	Амортизационные отчисления по основным средствам, нематериальным и поисковым активам.	Дебетовый оборот по счетам учета затрат в корреспонденции со счетами 02 и 05
Прочие затраты	Комиссии сторонних организаций, оплата аренды и лизинга, налоги, расходы на командировки, консультации, канцелярию, связь, услуги банков и др.	Дебетовый оборот по счетам учета затрат в корреспонденции со счетами 60 и 76 и др.

Во всех случаях не нужно учитывать внутренние обороты между счетами учета затрат на производство и обороты, связанные с передачей готовой продукции и товаров для собственных нужд.

Отдельно в управленческих целях организуют учет расходов по статьям затрат. Их организация уже устанавливает сама, учитывая особенности своей деятельности. Например, у строительных и добывающих организаций в учете очень много тонкостей, которые раскрыты в отраслевых инструкциях.

Прямые и косвенные расходы

Все затраты на производство делятся на прямые и косвенные. От типа зависит, как они включаются в себестоимость продукции.

Прямые затраты — участвуют в производстве определенного товара (работы, услуги) и относятся именно на нее. Например, сырье, материалы, зарплата персонала и страховые взносы с нее.

Косвенные затраты — участвуют в производстве всей продукции компании, поэтому нельзя их отнести на определенный вид. Это затраты на управление

и обслуживание, например, коммунальные ресурсы, зарплата бухгалтерии, аренда, амортизация.

Так как они относятся сразу ко всему, надо их распределять. Для этого компании выбирают базу и закрепляют в учетной политике. Это может быть объем выпуска, численность персонала, выручка, оплата труда, объем использованного сырья и пр.

Пример. Организация выпускает продукцию А и Б. Общие затраты на электричество составили 100 000 рублей. В учетной политике прописано, что косвенные расходы распределяются пропорционально доле сырья, использованного на каждый вид изделий. За месяц на продукт А ушло 2 тонны сырья, на продукт Б — 4 тонны.

Тогда затраты на электричество в себестоимости товаров учтут так:

- по продукту А — 40 000 рублей ($100\,000 \text{ руб.} \times 2 \text{ т.} / 5 \text{ т.}$);*
- по продукту Б — 60 000 рублей ($100\,000 \text{ руб.} \times 3 \text{ т.} / 5 \text{ т.}$)*

Организации сами определяют точный список прямых и косвенных затрат. В бухучете их надо отражать в момент возникновения, а признавать на основе первичных документов.

На каких счетах вести учет затрат на производство

В плане счетов для них предусмотрен специальный раздел III «Затраты на производство» (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н). В него попадают счета с 20 по 29:

- 20 — на нем обобщается информация о затратах на производство продукции, создание которой было целью создания организации.
- 21 — на нем хранится информация о наличии и движении полуфабрикатов собственного изготовления, если организация ведет их учет обособленно.
- 23 — сюда попадают затраты на производства, которые обеспечивают организацию коммунальными ресурсами, транспортным обслуживанием, ремонтом, различными деталями и пр.
- 25 — тут хранится информация о затратах на обслуживание основных и вспомогательных производств.
- 26 — это расходы на нужды управления, которые прямо не связаны с процессом создания продукции.
- 28 — потери и брак, расходы по его исправлению и т.п.
- 29 — затраты обслуживающих производств.

Если прибавить к этим счетам 44 «Расходы на продажу», то получится комплекс счетов для учета затрат на производство и реализацию.

Упрощенный учет затрат на производство

Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» дает некоторым организациям право вести бухучет в упрощенном порядке. Это могут делать субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации и Сколковцы.

Вот что дает компаниям упрощенный учет:

- упрощенный план счетов и возможность отказаться от счетов 23, 25, 26, 28 и 29. Тогда все затраты на производство будут учитываться на счете 20;

- кассовый метод, при котором на счете 20 находятся только оплаченные материалы, услуги, выданные зарплаты, начисленная амортизация и пр.
- возможность списывать стоимость МПЗ в состав расходов по мере приобретения;
- право формировать первоначальную стоимость ОС по цене поставщика и затрат на монтаж;
- начислять годовую сумму амортизации ОС единовременно на 31 декабря или в течение года за периоды, которые организация определяет сама.

Типовые проводки по учету затрат на производство

На счете 20 обобщается вся информация о производстве продукции, для которого была создана организация. Вот стандартные проводки по основному производству:

Проводка	Суть операции
Дт 20 Кт 10	Списываем материалы на нужды основного производства
Дт 20 Кт 02	Отражаем амортизацию основного средства
Дт 20 Кт 70 (69)	Отражаем начисленную зарплату работников и взносы с нее
Дт 20 Кт 68	Показываем начисленные налоги и сборы
Дт 20 Кт 23	Списываем себестоимость работ по обслуживанию производства
Дт 20 Кт 60,76	Списываем стоимость работ и услуг сторонних компаний
Дт 20 Кт 25,26	Списываем косвенные расходы на управление производством и его обслуживание
Дт 20 Кт 28	Учитываем потери от брака как расходы

Получается, что в Дт 20 объединяются расходы всех подразделений, которые формируют себестоимость продукции. Так ведут сводный учет затрат на производство. Затем со счета 20 суммы списываются на счета 43, 40, 90 и др.

Как калькулировать себестоимость

Есть три основных метода учета затрат и расчета себестоимости.

Показный метод. Его применяют при единичном и мелкосерийном производстве, работе по договорам подряда или оказания услуг, производстве технически сложных изделий или продукции с длительным циклом.

Учет затрат ведут по конкретному заказу или группе однородных. Для каждого заказа заводят карточку. Прямые затраты на их выполнение отражают по дебету счета 20. Для аналитического учета по каждому заказу открывают отдельные субсчета.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы накапливаются на счетах 25 и 26, а после выполнения заказа в конце месяца списываются на основное производство. Они распределяются пропорционально базе (пример был выше).

Пооперационный метод. Применяют, когда готовую продукцию создают из переработанного исходного сырья (добывающая и текстильная промышленность, производство пластмассы, цемента и пр.).

Тут учет затрат ведут по каждому процессу. Для этого открывают калькуляции и ведут по всему выпуску продукции или по каждому подразделению. Заполняют их на основе первичных документов.

Прямые затраты показывают по дебету 20. Счета 25 и 26 списываются в него в конце месяца.

Пооперационный метод. Его часто применяют для производства, в котором есть группы постоянно повторяющихся технологических операций: нефтепереработка, химическая и пищевая промышленность и пр.

Учет ведут по стадиям производственных процессов (переделам). Объектом калькулирования себестоимости может быть как готовая продукция, так и полуфабрикаты, изготовленные на каждом переделе.

Учет прямых затрат ведут на счете 20. А счета 25 и 26 списывают в дебет 20 в конце месяца.

3.6. Учет товарных операций и расходов на продажу

Закупку и продажу товаров могут осуществлять любые организации, как специализированные торговые (универмаги, универсамы и т. п.), так и неспециализированные, для которых торговля является одним из видов хозяйственной деятельности (неосновным)*.

Товары – предметы, приобретаемые или получаемые на комиссию с целью последующей их перепродажи.

Общая стоимость проданных товаров называется товарооборотом. В зависимости от вида покупателя товарооборот может быть оптовым или розничным.

Оптовый товарооборот формируется в результате продажи товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи или потребления.

Розничный товарооборот образуется при продаже товаров конечным потребителям, главным образом непосредственно населению, а также учреждениям и организациям для удовлетворения потребностей их контингента (больницам, санаториям, домам отдыха, детским учреждениям и т. п.). Данный товарооборот еще называют мелкооптовым.

Товары являются основным объектом бухгалтерского учета в торговле. Поэтому правильная постановка их учета должна находиться в центре внимания бухгалтерского аппарата.

Главный бухгалтер обязан обеспечить полный учет поступающих товаров и своевременное отражение в учете операций, связанных с их

* В дальнейшем все эти организации будем называть «торговые».

выбытием. Он должен совместно с руководителями других подразделений и служб контролировать соблюдение правил оформления приемки, отпуска и проведения инвентаризации товаров, активно участвовать в подготовке и проведении мероприятий по предупреждению образования недостатков ценностей.

Эти требования определяют основные цели бухгалтерского учета товаров: контроль за сохранностью товаров; своевременное представление руководству организации информации о фактическом товарообороте и валовом доходе, о состоянии товарных запасов и эффективности их использования.

Для достижения этих целей необходимо решить следующий комплекс бухгалтерских задач:

- 1) обеспечение совместно с другими службами организации материальной ответственности за товары;
- 2) проверка правильности документального оформления, законности и целесообразности товарных операций, своевременное и правильное отражение их в учете;
- 3) проверка полноты и своевременности оприходования товаров материально ответственными лицами, правильности и своевременности списания реализованных и отпущенных товаров;
- 4) обеспечение контроля за соблюдением нормативов товарных запасов, выявление неходовых, залежалых и недоброкачественных товаров;
- 5) установление контроля совместно с другими службами за соблюдением правил проведения инвентаризации, своевременное и правильное выявление ее результатов;
- 6) обеспечение контроля совместно с другими службами организации за правильностью цен, соблюдением условий франкировки;
- 7) своевременное и правильное выявление валового дохода.

В основе решения перечисленных задач лежат следующие принципы учета товаров:

1. Организация учета по каждому материально ответственному лицу.

Только в этом случае достигается практическая реализация принципа персональной ответственности каждого лица. В данном случае эта ответственность вытекает из договора о материальной ответственности. При нарушении этого принципа администрация организации не может предъявить обоснованный иск виновным.

В странах с развитой рыночной экономикой практически отсутствует система материальной ответственности, поскольку работники торговли не отвечают

персонально за сохранность товаров. Все потери от недостач и хищений, как правило, списываются на убытки торговых организаций. В этих условиях отпадает необходимость организации учета по каждому материально ответственному лицу (бригаде). В нашей стране таким образом ведется учет товаров только небольшое число организаций (с участием иностранных инвестиций, семейные (частные) магазины, мелкие торговые организации, члены которых доверяют друг другу, и т. п.).

2. Выбор схемы учета товаров, наиболее целесообразной в условиях работы данной организации. Возможны три схемы:

а) индивидуальная (попредметная) – фиксируется движение каждой единицы товаров; применяется, как правило, в комиссионной торговле; материально ответственное лицо должно отчитаться за каждую товарную единицу (по индивидуальному признаку);

б) натурально-стоимостная – фиксируется движение товаров по отдельным наименованиям в натуральном и стоимостном измерениях; применяется, как правило, для учета товаров на складах, для учета тары; материально ответственное лицо обязано отчитаться по товарам по

каждому наименованию;

в) стоимостная – фиксируется общий объем товарной массы; материально ответственное лицо должно отчитаться за весь объем ценностей.

3. Единство оценки товаров при их оприходовании и выбытии; если товары были оприходованы по продажным ценам, то и списываться они должны по этим же ценам. Списание товаров по ценам выше или ниже цен их оприходования привело бы в первом случае к образованию излишков товаров, а во втором – к недостатке.

4. Единство показателей учета и плана, т. е. формирование информации в бухгалтерском учете должно осуществляться по показателям торгово - финансового плана. Если, например, план товарооборота устанавливается не только в целом, но и отдельно по структурным подразделениям, то и учет фактического товарооборота должен осуществляться отдельно по подразделениям.

5. Отчетность о наличии и движении товаров материально ответственных лиц (бригад) в установленные сроки.

6. Периодическая проверка путем проведения инвентаризаций фактических остатков товаров и сравнение их с данными бухгалтерского учета для проверки обеспечения сохранности ценностей.

7. Контроль за деятельностью материально ответственных лиц путем встречной сверки. Например, все списания со складов должны совпадать с оприходованием этих ценностей в отдельных подразделениях организации и т. п.

Практическая реализация изложенных принципов создает условия для эффективного решения задач, стоящих перед учетом товаров.

Оценка товаров

Под оценкой товаров понимается выбор учетной цены, т. е. цены, по которой приходят и списывают товары.

В соответствии с пунктом 13 ПБУ 5/01 организации, осуществляющие

торговую деятельность, могут учитывать товары, приобретенные для перепродажи, одним из следующих способов:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения) непосредственно на счете 41 «Товары»;
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая наценка»;
- по учетным ценам (с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»).

По покупным или учетным ценам товары учитывают организации, которые осуществляют оптовую торговлю. Фирмы, продающие товары в розницу, могут их учитывать как по покупным, так и по продажным ценам.

Розничная (продажная) цена – это цена, по которой товары продают конечным потребителям (главным образом населению). Примерный состав розничной цены представлен на рисунке 1.

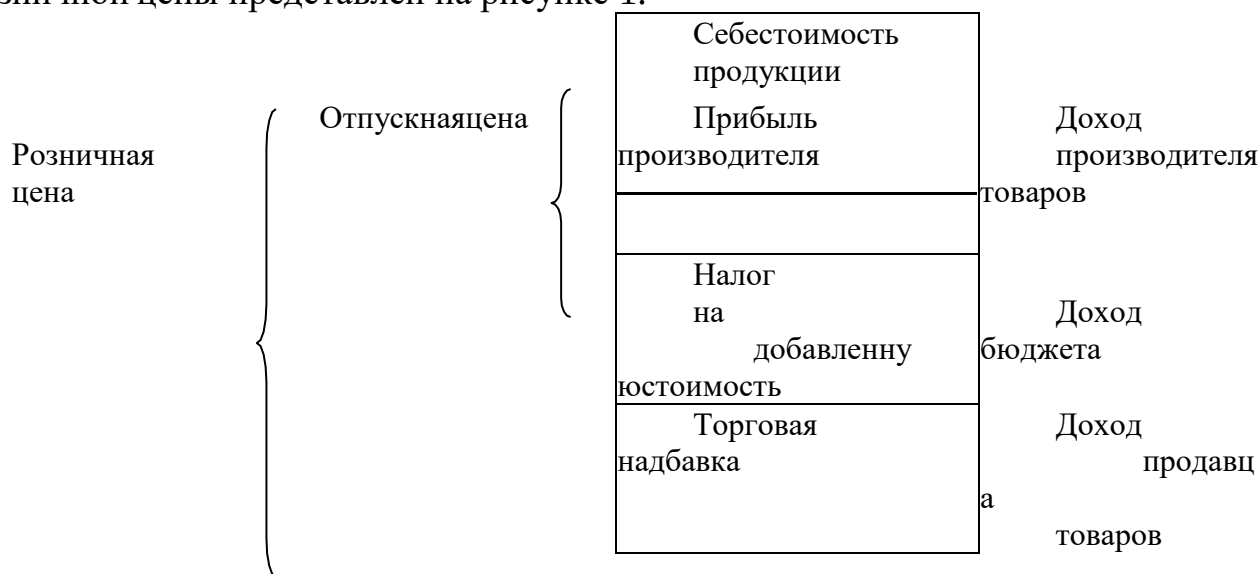


Рисунок 1. Состав розничной цены

Себестоимость товаров (продукции) – это затраты производителя по производству и продаже продукции (сырье и материалы, зарплата, топливо, электроэнергия и др.).

Производители товаров и организации торговли должны иметь от продажи товаров доход. Для производителей такой доход есть разность между стоимостью товаров по отпускным ценам и их себестоимостью.

Отпускные цены устанавливаются, как правило, по соглашению производителей с организациями торговли.

Составным элементом розничной цены является налог на добавленную стоимость (НДС). Ставки налога на добавленную стоимость установлены в следующих размерах: 10% – по продовольственным товарам по перечню, утверждаемому Правительством РФ, и товарам для детей по перечню, утверждаемому Правительством РФ; 18% – по остальным товарам.

В расчетных документах поставщика на продаваемые товары НДС должен быть показан отдельно от стоимости товаров по отпускным ценам.

Торговая надбавка является основным источником доходов торговых организаций и определяется в процентах к покупной стоимости товаров.

Если товары закупают у посредников (например, у организаций оптовой торговли), то в покупную стоимость товаров включается и надбавка посреднических организаций.

Величина торговой надбавки устанавливается на таком уровне, чтобы покрыть издержки обращения (расходы, связанные с перевозкой, хранением реализацией товаров) и обеспечить получение торговой организацией прибыли.

Выбор учетных цен товаров

В настоящее время выбор учетной цены товаров регламентирован. В соответствии с п.60 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н (в ред. от 24.12.2010 №186н), товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. При продаже (отпуске) товаров их стоимость разрешается списывать с применением методов оценки, изложенных в пункте 58 настоящего Положения. При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накладки) отражается в бухгалтерской отчетности в качестве величины,

корректирующей стоимость товаров. В п.13 ПБУ 5/01 отмечено: «Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок)». Таким образом, ПБУ 5/01 предписывает всем организациям отражать в текущем учете товары по стоимости приобретения. Исключение сделано только для организаций розничной торговли, которые могут учитывать товары или по стоимости приобретения или по продажной цене.

Условия франкировки

При продвижении товаров от поставщиков до покупателей возникают транспортные расходы, а, следовательно, и вопрос: кто их должен оплачивать? Здесь возможны три варианта:

- 1) все оплачивает поставщик;
- 2) все оплачивает покупатель;
- 3) часть оплачивает поставщик, часть – покупатель.

Порядок распределения транспортных расходов между поставщиком и покупателем определяется условиями франкировки*, которые, в свою очередь, указываются по соглашению сторон в договорах на закупку товаров (рисунок 2).

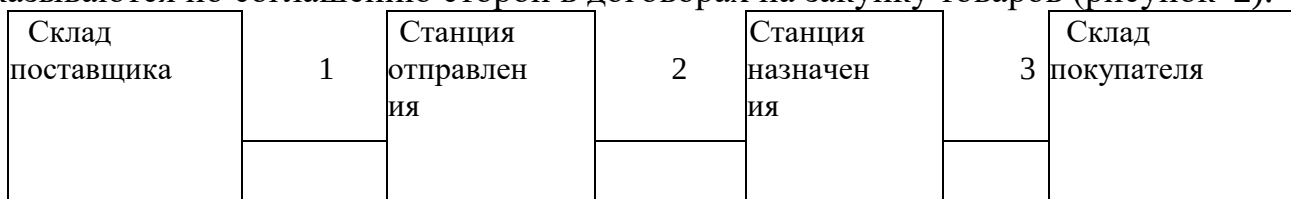


Рисунок 2. Состав транспортных расходов

- 1 – расходы по доставке товаров от склада поставщика до станции (порта, пристани) отправления и по погрузке товаров в вагон (судно);
- 2 – расходы по оплате тарифа за перевозку товаров от станции (порта, пристани) отправления до станции (порта, пристани) назначения;
- 3 – расходы по выгрузке товаров из вагона (судна) и доставке их на склад покупателя.

Таблица 1– Основные виды франко

Основные виды франко	Кто оплачивает	
	пос тавщик	пок упатель
Франко-склад поставщика	–	1+2 + 3
Франко-вагон (судно) станция отправления (порт, пристань)	1	2 + 3
Франко-вагон (судно) станция назначения (порт, пристань)	1 + 2	3
Франко-склад покупателя	1+2 + 3	–

*Франко (от итал. franco – свободный). Этот термин означает, до какого звена на пути движения товара от продавца до покупателя последний освобождается от оплаты транспортных расходов.

Учет товарных операций в организациях оптовой и розничной торговли учёт поступления товаров

Для оформления поступившего товара применяются унифицированные формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». Первичные документы по приходу товаров должны быть пронумерованы и подшиты в журнал поступления товаров, который должен содержать название приходного документа, его дату и номер, краткую характеристику документа, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах.

Правила и сроки приемки товаров и их документальное оформление определяются техническими условиями, договорами поставки или купли-продажи и инструкциями о порядке приемки товаров. Для организации документооборота бухгалтерия руководствуется «Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли», изложенными в письме Комитета РФ по торговле от 10.07.1996 № 1-794/32-5 с последующими изменениями и дополнениями.

Таблица 2 – Перечень унифицированных форм первичных документов для учета торговых операций

№	Наименование
Т ОРГ-1	Акт о приемке товаров
Т ОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
Т ОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
Т ОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
Т ОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
Т ОРГ-6	Акт о завесе тары
Т ОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
Т ОРГ-8	Заказ–отборочный лист
Т ОРГ-9	Упаковочный ярлык
Т ОРГ-10	Спецификация
Т ОРГ-11	Товарный ярлык
Т ОРГ-12	Товарная накладная
Т ОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товара, тары
Т ОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
Т ОРГ-16	Акт о списании товаров
Т ОРГ-18	Журнал учета товаров на складе
Т ОРГ-19	Расходный отвес (спецификация)
Т ОРГ-20	Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров
Т ОРГ-27	Журнал учета выполнения заказов покупателей

Т ОРГ-28	Карточка количественно-суммового учета
Т ОРГ-29	Товарный отчет
Т ОРГ-30	Отчет по таре
Т ОРГ-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

Приемка товаров осуществляется материально-ответственным лицом на основании товаросопроводительных документов поставщика, предусмотренных условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (товарной накладной, товарно-транспортной накладной (ТТН), железнодорожной накладной, счетом или счетом-фактурой).

Накладная составляется в двух экземплярах: один остается у поставщика, другой передается покупателю. В накладной указываются номера дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпущенного товара. Накладная подписывается материально-ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя.

Товарно-транспортную накладную (ТТН) выписывают при доставке товаров автомобильным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: товарного и транспортного.

Счет-фактура является основным первичным документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению. В счете-фактуре должны быть указаны: порядковый номер и дата выписки; наименование, адрес и идентификационные номера продавца и покупателя; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя; номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров; наименование поставляемых товаров; цена за единицу без учета налога; стоимость товаров без учета и с учетом налога; налоговая ставка и сумма налога; страна происхождения товара.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, заверяется печатью организации. Счета-фактуры, принятые к исполнению, должны быть пронумерованы и подшиты в журналы учета счетов-фактур, причем хранение получаемых и выдаваемых счетов-фактур осуществляется раздельно. Составление и получение счета-фактуры регистрируется в установленном порядке в книгах покупок и продаж.

Книга покупок ведется получателями товаров, она предназначена для регистрации счетов-фактур, предоставляемых поставщиками, в целях определения сумм налога, подлежащих зачету.

При отгрузке товаров со склада поставщика основным товаросопроводительным документом является товарная накладная по форме

№ ТОРГ-12, которая используется для оформления продажи товаров

сторонней организации. Товарная накладная по форме № ТОРГ-12 отличается от ТТН тем, что в ней нет транспортного раздела, и она может быть как приходным документом покупателя, так и расходным документом поставщика.

Накладная по форме № ТОРГ-12 при получении товара на складе поставщика составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у организации-поставщика и является основанием для списания товаров. Второй экземпляр передается организации-покупателю и является основанием для оприходования товара. В случае несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству установленным в договоре или данным, указанным в сопроводительных документах, должны составляться соответствующие акты, а в сопроводительном документе следует сделать отметку об активировании. Товарная накладная подписывается материально-ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется печатью организации-поставщика и в отдельных случаях печатью покупателя.

Если товары получает материально-ответственное лицо – представитель торговой фирмы на складе поставщика, то оно должно предъявить поставщику доверенность, которая не является первичным документом, но необходима для подтверждения его полномочий на

получение товарно-материальных ценностей. Бухгалтер торговой фирмы оформляет доверенность в одном экземпляре и выдает ее получателю товаров под расписку. Доверенность обычно выписывается на 10-15 дней. Доверенность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. После чего на ней ставится печать. Бланки доверенностей являются документами строгой отчетности. Выдача незаполненных доверенностей не допускается.

Если по условиям договора необходима приемка товаров по количеству, качеству, массе и комплектности, то оформляются Акт о приемке товаров по форме № ТОРГ-1 или Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей по форме № ТОРГ-2. Приемка товара производится по фактическому наличию.

Акт по форме № ТОРГ-1 составляется отдельно по каждому поставщику на каждую партию товара, поступившую по одному транспортному документу. Один экземпляр остается у покупателя, а другой передается поставщику. Акты должны храниться в течение пяти лет. Для оформления приемки товаров, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика, дополнительно применяются Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей по форме № ТОРГ-2 и аналогичный Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров по форме № ТОРГ-3. Акты по формам № ТОРГ-2 и № ТОРГ-3 составляются в соответствии с требованиями к качеству товаров, предусмотренными в договоре или контракте. Эти акты тоже являются основанием для предъявления претензии поставщику.

Товары, по которым не установлены расхождения по количеству и качеству, в этих актах не перечисляются, о чем в конце акта делается отметка следующего содержания: *«По остальным товарно-материальным ценностям расхождений*

нет».

На практике нередко встречаются случаи, когда товар поступает в организацию без товаросопроводительных документов поставщика или с их частичным отсутствием. В случае неотфактурованной партии товаров для оформления приемки и оприходования фактически полученных товаров используется Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика, по форме № ТОРГ-4. Он составляется в двух экземплярах членами комиссии при участии материально-ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у материально-ответственного лица. Если такой товар еще не оплачен, то в момент получения неотфактурованной поставки товары принимаются к бухгалтерскому учету по учетной цене с последующим уточнением фактической себестоимости. После оприходования товара поставщику обычно сообщают о полученной поставке и прилагают акт о приемке.

Федеральным законом от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» отменено обязательное применение унифицированных форм первичных документов. Документы утверждаются руководителем организации, но в обязательном порядке должны содержать обязательные для соответствующих бланков реквизиты.

Порядок формирования фактической себестоимости товаров

В соответствии с ПБУ 5/01 товары признаются частью материально-производственных запасов. Следовательно, к бухгалтерскому учету товаров применимы правила их оценки, изложенные в разд. II ПБУ 5/01. По общему правилу товары принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической стоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В фактические затраты на приобретение товаров включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу) товаров;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, с помощью которой приобретены товары;
- суммы процентов по кредитам и займам, начисленные до момента принятия товаров к бухгалтерскому учету. Это правило применяется в случаях, когда заемные средства были получены именно для приобретения товаров;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

К затратам, связанным с приобретением товаров, относятся и затраты на доставку, если стоимость доставки товаров не включается в цену товара, а оплачивается покупателем отдельно.

Транспортные расходы могут складываться из следующих затрат:

- оплаты услуг сторонних организаций за перевозку товаров, в том числе за подачу вагонов, взвешивание, погрузку в транспортные средства и выгрузку и т.п.;
- платы за временное хранение товаров на железнодорожных станциях, пристанях, в портах, аэропортах в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
- платы за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам.

Организации, приобретающие товары у иностранных поставщиков, при формировании их себестоимости в бухгалтерском учете включают в нее суммы уплаченных таможенных пошлин и прочие расходы по закупке и транспортировке.

Для организаций торговли п.13 ПБУ 5/01 предусмотрена возможность иной оценки товаров в бухгалтерском учете. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, организация, осуществляющая торговую деятельность, может включать в состав расходов на продажу (списывать непосредственно в дебет счета 44 «Расходы на продажу»).

Выбранный вариант учета транспортно-заготовительных расходов необходимо зафиксировать в приказе об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

Синтетический учёт товаров

Принимая к бухгалтерскому учету приобретаемые по договору поставки товары, необходимо учитывать, в какой именно момент право собственности на них переходит к покупателю.

По общему правилу, предусмотренному ГК РФ, право собственности переходит в момент передачи вещи, если иное не предусмотрено законом или договором (ст.223 ГК РФ). Вещь признается переданной приобретателю с момента ее вручения.

Стороны договора поставки могут предусмотреть любой приемлемый для них момент перехода права собственности.

Если товары будут поставлены до момента оплаты, то в договорах может быть предусмотрен переход права собственности к покупателю:

- после полной оплаты;
- в момент поступления на склад покупателя;
- при оплате определенной части договорной цены.

В случаях, когда в договоре поставки момент перехода права собственности к покупателю специально не определен, это право, согласно ГК РФ, переходит в момент передачи товаров.

Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет, что имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Для учета товаров используются две группы счетов: балансовые и забалансовые. На счетах первой группы учитываются товары, которые являются собственностью организации, а на счетах второй группы – товары не принадлежащие организации, но находящиеся у нее во владении или пользовании.

К балансовым относятся счета 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные». Счет 45 используется в двух случаях:

1. Товары покупателю отгружены, но право собственности на них к покупателю еще не перешло.
2. При продаже товаров по посредническим договорам (комиссии, поручения, агентским).

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета для организаций торговли и общественного питания к счету 41 предусмотрены три субсчета: 41/1 «Товары на складах», 41/2 «Товары в розничной торговле» и 41/3 «Тара под товаром и порожняк»

К забалансовым счетам, на которых учитываются товары, относятся счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Счет 002 применяется как покупателями, так и продавцами. Продавец учитывает на этом счете товары, которые стали собственностью покупателя, но еще не вывезены им. Покупатель использует данный счет в двух случаях:

1. Для учета поступивших товаров, собственником которых он еще не стал (по договору покупатель становится собственником товаров после их оплаты, а товары еще не оплачены);
2. Получив от поставщика товары, он на законных основаниях от них отказывается (при получении некачественных или некомплектных товаров).

Счет 004 применяется комиссионером для учета товаров, полученных от комитента, так как собственником этих товаров является комитент. На счетах 002 и 004 товары учитываются по ценам, указанным в приемо-сдаточных документах.

Товары, уже принадлежащие организации, но находящиеся в пути, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, предусмотренной в договоре. Для учета материальных ценностей, находящихся в пути предусмотрен балансовый счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Получив от поставщика извещение и расчетные документы, покупатель отражает отгруженные ему товары по ценам, предусмотренным договором, по дебету счета 15 в корреспонденции со счетом 60. После того как материальные ценности фактически поступят на склад покупателя и будут оприходованы, делается проводка Д41 К15. Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие товаров в пути.

Учет товаров в пути может быть организован и без применения счета

15. Для учета товаров в пути организация может просто открыть отдельный субсчет к счету 41.

Товары могут учитываться по покупным или продажным ценам в зависимости от принятой учетной политики. Если товары учитывают по продажным ценам, то возникает необходимость учета разницы между стоимостью товаров по учетным и покупным ценам. Такая разница представляет собой торговую надбавку и учитывается на счете 42 «Торговая наценка». Счет 42 является регулирующим контрарным счетом по отношению к счету 41 «Товары». Если из сальдо счета 41 вычесть сальдо счета 42, разность покажет покупную стоимость товаров. Счет 42 не может существовать самостоятельно, он применяется только в сочетании со счетом 41 и только при условии учета товаров по продажным ценам.

Размер торговой наценки должен устанавливаться организацией с таким расчетом, чтобы покрыть все издержки обращения, учитываемые торговой организацией на счете 44 «Расходы на продажу», сумму начисленного НДС и обеспечить получение прибыли.

По общему правилу размер торговой наценки по товарам ничем не ограничен и может быть любым. Исключением являются некоторые товары, в отношении которых осуществляется государственное регулирование цен и устанавливаются предельные размеры розничных надбавок к фактической отпускной цене производителя. (Например, право установления предельных размеров розничных надбавок к ценам на лекарственные средства предоставлено органам исполнительной власти субъектов РФ).

Методика начисления торговой наценки в законодательстве отсутствует, поэтому организация вправе использовать любую методику:

- устанавливать единый процент торговой наценки на все товары или по отдельным группам товаров;
- устанавливать для конкретного товара (группы товаров) торговую наценку в виде твердой суммы (константы);
- устанавливать продажную цену, а затем рассчитывать торговую наценку;
- применять иные способы расчета торговой наценки.

Аналитический учёт товаров. Способы хранения товаров на складах

В торговле и общественном питании аналитический учет товаров ведется:

- по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;
- по каждому хозяйствующему субъекту – по материально ответственным лицам;
- по каждому материально ответственному лицу – по ассортименту товаров.

Аналитический учет на складе ведет материально ответственное лицо. Этот учет может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионного или сортового).

При любом способе хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании приходных и расходных товарных документов или в натуральном и стоимостном измерениях одновременно.

При *партионном* способе хранения на каждую партию товаров материально ответственное лицо выписывает партионную карту в двух экземплярах, где указываются наименование, артикул, сорт, цена и количество (масса) товаров. По мере отпуска товаров материально ответственное лицо указывает в партионной карте дату отпуска, номер расходного документа и количество (массу) отпущенного товара.

При *сортном* способе хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в товарных книгах или на карточках. На каждое наименование и сорт товаров открывается отдельная карточка.

При *сортном* способе хранения на каждое наименование и сорт товара открывают карточки количественно-суммового учета. Для проверки правильности учетных записей по окончании месяца в карточках подсчитывают итоги прихода и расхода, определяют остатки товаров на начало следующего месяца. На первое число каждого месяца составляют оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету 41 «Товары». Суммовые итоги этой ведомости должны быть равны оборотам и сальдо синтетического счета 41 «Товары».

Натуральные показатели оборотной ведомости сверяют также с данными складского учета, который ведут материально ответственные лица. Такая оборотная ведомость составляется на дату проведения инвентаризации товаров.

Метод учета сырья и товаров, которым предусматривается распределение ответственности и полномочий персонала склада и бухгалтерии в осуществлении учета и контроля за ведением учета, называется оперативно-бухгалтерским, или сальдовым. В бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения сырья и товаров в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материально-производственных запасов. Учет материальных ценностей в бухгалтерии ведется в денежном выражении в разрезе материально ответственных лиц, балансовых счетов, субсчетов по группам материальных ценностей. Показатели аналитического учета формируются по данным первичных учетных документов и реестров их приемки-сдачи и фиксируются в накопительных ведомостях, информация которых используется для составления групповых оборотных ведомостей и регистров синтетического учета.

Периодически (ежедневно или один раз в несколько дней) бухгалтер проверяет правильность записей в регистрах складского учета (товарных книгах или карточках), которые ведут материально ответственные лица. Выявленные ошибки сразу исправляют.

Для проверки правильности учетных записей на 1-е число каждого месяца составляют сальдовую ведомость. В ней на основании регистров складского учета указывают остатки товаров по наименованиям, артикулам, сортам, количеству и цене. Затем подсчитывается общая стоимость всех товаров. Этот итог должен быть равен сальдо синтетического счета 41 «Товары».

Учет издержек обращения в торговых организациях

Экономическое содержание издержек обращения

Осуществляя деятельность по закупке, транспортировке, размещению и реализации товаров, торговые организации производят определенные затраты. Это

и расходы на содержание торговых залов, административных, обслуживающих и складских помещений, оплата коммунальных услуг, аренда, транспортные услуги, реклама, оплата лицензий на право торговли, и заработная плата персонала, отчисления на социальное страхование и социальное обеспечение, налоги, сборы и др.

Совокупные затраты, связанные с процессом обращения товаров, называются издержками обращения или расходами на продажу. Издержки обращения – это текущие расходы торговых, сбытовых, снабженческих организаций на осуществление их основной деятельности, включая затраты, подлежащие корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Не относятся к издержкам обращения расходы капитального характера, расходы, непосредственно не связанные с торговой деятельностью организации.

В бухгалтерском учете выделяют три группы хозяйственных операций, связанных с издержками обращения торговых организаций:

1) включение издержек обращения непосредственно в затраты отчетного периода;

2) отражение затрат в составе расходов будущих периодов. В состав расходов будущих периодов торговых организаций, подлежащих отнесению на издержки обращения, включаются следующие расходы: расходы по ремонту основных средств; арендная плата за отдельные объекты основных средств; расходы по подписке на периодические издания; расходы по оплате услуг телефонных, радио- и других видов связи; другие аналогичные расходы. Учет расходов, произведенных (оплаченных) в отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам (месяцам), ведется на счете 97 «Расходы будущих периодов». По дебету счета 97 показывается фактическая сумма расходов будущих периодов, произведенных в текущем периоде (без НДС). С кредита счета 97 такие расходы списываются при наступлении того периода, к которому они относятся.

3) создание резерва предстоящих расходов и отнесение их на издержки последующих отчетных периодов. Для равномерного включения отдельных видов затрат в издержки обращения создаются резервы предстоящих расходов и платежей с предварительным отнесением сумм на издержки обращения нескольких отчетных периодов с последующим их использованием по назначению.

Торговая организация может создавать резервы путем предварительного равномерного отнесения сумм отчислений на расходы на продажу отчетного периода (если это предусмотрено ее учетной политикой). Учет таких резервов ведется на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

К основным видам резервов, создаваемых за счет отчислений, относимых на расходы на продажу, относятся следующие:

- на предстоящие отпуска работников организации с учетом обязательных отчислений на социальное страхование и социальное обеспечение; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на создание ремонтного фонда и резерва на ремонт объектов основных

средств;

- резерв на списание естественной убыли в пределах утвержденных норм;
- другие резервы, предусмотренные законодательством.

Резервы образуются за счет отчислений, включаемых в расходы на продажу в сроки, предусмотренные специальными расчетами, утвержденными руководителем организации.

Порядок формирования издержек обращения для предприятий, осуществляющих торговую деятельность, предусмотрен ст. 320 части 2 НК РФ с изменениями и дополнениями.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и накладные (косвенные). По принципу определения расходов разделение основано на отношении отдельных видов расходов к процессу производства продукции, выполнения работ или оказания услуг. К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в текущем отчетном периоде и суммы расходов на транспортировку этих товаров до склада покупателя (если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров). Сумма прямых расходов, относящаяся к остаткам товара на складах, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца следующим образом:

—определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток товара на складе на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

—определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца;

— рассчитывается средний процент как соотношение суммы прямых расходов и стоимости товаров;

—определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Все остальные расходы признаются косвенными и уменьшают доход от реализации товаров в текущем отчетном периоде.

1. Учёт расходов на продажу

Состав расходов на продажу разнообразен и зависит от сферы деятельности организации, условий договоров, на основании которых осуществляется поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг.

В составе расходов на продажу выделяются:

○ расходы организации, непосредственно связанные с торговой деятельностью, которые не подлежат лимитированию и в полном объеме относятся на издержки обращения;

○ лимитируемые расходы, связанные с торговой деятельностью, которые полностью относятся на издержки обращения, но при расчете налога на прибыль подлежат корректировке в пределах лимитов, норм и нормативов.

К ним относятся:

○ компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок;

- представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью торговой организации;
- расходы на обучение по договорам с учебными заведениями, подготовку и повышение квалификации кадров;
- на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- на транспортировку продукции до потребителя;
- погрузочно-разгрузочные расходы;
- комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- затраты на рекламу и другие расходы, обусловленные сбытом продукции;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на потери товара и на дополнительные транспортные расходы;
- расходы на эксплуатацию машин и механизмов, непосредственно занятых на выполнении погрузочно-разгрузочных работ;
- потери товаров при перевозках, хранении, продаже, технологические отходы, оплата процентов по ссудам, превышающим установленные лимиты.

Для организаций, осуществляющих торговую, снабженческо-сбытовую, заготовительную деятельность для учета затрат, связанных со сбытом продукции, счетным планом предусмотрен активный, собирательно-распределительный счет 44 «Расходы на продажу». На этом счете должны учитываться затраты отчетного периода на продажу продукции, выполненных и сданных работ, оказанных услуг. Этот счет по своей характеристике идентичен счету 20 «Основное производство», который используют для учета затрат производственные организации.

Если предприятие ведет производственную, торговую, посредническую деятельность, то расходы, связанные с производством собственной продукции, оно отражает на счете 20, а расходы по реализации товаров – на счете 44.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Величина этих расходов вместе с производственными формирует размер полной себестоимости реализованных товаров. Расходы по доставке товаров зависят от расстояния перевозки, веса перевезенного груза, транспортных тарифов за перевозку грузов, вида транспортных средств. Расходы по погрузке-выгрузке могут изменяться в связи с изменением веса отгруженной продукции и расценок за погрузку и выгрузку одной тонны продукции. Расходы на тару и упаковочные материалы зависят от их количества и стоимости.

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

Счет 44 «Расходы на продажу» может корреспондировать с другими счетами в следующих бухгалтерских проводках:

Д44 К02 – начислена амортизация по основным средствам, используемым в торговле;

Д44 К05 – начислена амортизация по нематериальным активам, используемым в торговле;

Д44 К10 – расход материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей в процессе торговли;

Д44 К23 – списание услуг, оказанных вспомогательными производствами в торговле;

Д44 К60 – задолженность поставщикам и подрядчикам за транспортные и другие услуги по заготовке и доставке товаров на станцию отправления, погрузке их в транспортные средства, перевозке и хранению;

Д44 К70 – начисление оплаты труда работникам, занятым в торговле;

Д44 К69 – начисление платежей во внебюджетные фонды социального страхования и обеспечения с сумм оплаты труда работников торговых организаций;

Д 44 К71 – списание торговых расходов, оплаченных подотчетными лицами;

Д44 К76 – расходы организаций, осуществляющих торговую деятельность (на аренду зданий, сооружений помещений и инвентаря, на рекламу и т. п.);

Д44 К96 – создание резерва предстоящих платежей на оплату расходов, связанных с продажей;

Д90 К44 – списание на себестоимость проданных товаров торговых расходов по окончании отчетного периода.

В организациях, осуществляющих снабженческо-сбытовую и торговую деятельность, затраты на торговую деятельность группируются по статьям типовой номенклатуры:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- ремонт основных средств;
- расходы на санитарную и специальную одежду, столовое белье, посуду, приборы (если они учитываются в оборотных средствах);
- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- расходы на тару;
- прочие расходы.

Общая сумма расходов на продажу товаров, готовой продукции (работ, услуг), учтенная за отчетный период по счету 44 «Расходы на продажу» за отчетный месяц может относиться на себестоимость продаж в зависимости от того, как это предусмотрено в учетной политике предприятия. Общая сумма этих расходов может быть полностью включена в учтенную за отчетный период сумму на счете 44 «Расходы на продажу» или списываться частично проводкой: Д90 К44

В любом случае, полностью за отчетный период или частично, расходы на

продажу относятся на фактическую себестоимость продаж.

При частичном списании расходов на продажу торговые организации распределяют расходы на упаковку и транспортировку между отдельными видами продукции ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или по другим соответствующим показателям.

Все организации, осуществляющие торговую и посредническую деятельность при частичном распределении расходов на продажу учтенные в их составе расходы на транспортировку распределяют между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца. Такой расчет должен производиться следующим образом:

$$Р_{ткм} = Откм \times ((Р_{тнм} + Р_{том}) / (О_{том} + Откм) \times 100),$$

где $(Р_{тнм} + Р_{том})$ – сумма расходов на транспортировку на остаток товаров на начало месяца и расходы, учтенные в отчетном месяце;

$(О_{том} + Откм)$ – сумма товаров, проданных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

$Р_{ткм}$ – сумма расходов на транспортировку, относящаяся к остатку товаров на конец месяца.

УЧЁТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ

1. Общие положения по учёту продажи товаров

Реализация товаров регулируется договорами купли-продажи, поставки и комиссии. По договору купли-продажи продавец обязуется передать имущество (товар) в собственность покупателя, а покупатель – принять имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Этим договором обычно регулируется продажа товаров в розницу.

Разновидностью договора купли-продажи является договор поставки. По этому договору поставщик обязуется в обусловленные сроки передать в собственность покупателю товар, предназначенный для предпринимательской деятельности или иных целей, не связанных с личным потреблением, а покупатель обязуется принять товар и уплатить за него определенную цену.

Договор поставки лежит в основе оптового товарооборота.

По договору комиссии комиссионер (торговое предприятие) обязуется по поручению комитента (собственника товара) совершить одну или несколько сделок от своего имени за счет комитента.

При выполнении договоров поставки и купли-продажи большое значение имеет определение момента перехода права собственности на товары.

Моментом продажи считается либо оплата товаров (при безналичных расчетах – при поступлении средств за товары на счета в учреждениях банков, а при расчетах наличными деньгами – при поступлении средств в кассу предприятия), либо отгрузка товаров и предъявление покупателю расчетных документов. Счет 90 «Продажи» корреспондирует по кредиту в первом случае со счетами по учету денежных средств (50 «Касса», 51

«Расчетный счет», 52 «Валютный счет»), а во втором – со счетом 62

«Расчеты с покупателями и заказчиками». Момент реализации товаров устанавливается организацией при принятии учетной политики на отчетный год исходя из условий хозяйствования и заключенных договоров.

Объем реализации (товарооборот) является важнейшим показателем хозяйственной деятельности торговых организаций, поскольку от него во многом зависит величина валового дохода от реализации, издержек обращения, а, следовательно, и сумма прибыли.

Учет товарооборота ведется на счете 90 «Продажи», который имеет следующую структуру (рисунок 3):

Дебет	Счет Кредит	90 «Продажи»
Оборот – себестоимость проданных товаров (покупная стоимость проданных товаров плюс издержки обращения, относящиеся к проданным товарам)		Оборот – продажная стоимость реализованных товаров
Сальдо – убыток от продажи товаров		Сальдо – прибыль от продажи товаров

Рисунок 3. Схема формирования финансового результата от продажи товаров

Согласно п.5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012), выручка от реализации товаров признается доходом от обычных видов деятельности (при выполнении условий, предусмотренных п.12 ПБУ 9/99).

В соответствии с положениями Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (ред. от 25.11.2013 №317-ФЗ) организации и

предприниматели, осуществляющие продажу товаров за наличный расчет, могут не применять контрольно-кассовую технику в случае оказания услуг населению, при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности. Это требование относится к организациям розничной торговли.

Реализация товаров отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д50 К90 – в кассу поступила выручка от реализации товаров; Д90 К68 – начислен НДС с реализации;

Д90 К41/2 – списана фактическая себестоимость реализованных товаров. По итогам месяца организация списывает стоимость реализованных товаров с кредита счета 41/2 в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90/2

«Себестоимость продаж».

Бухгалтерский учет товаров по продажным ценам дает возможность организациям розничной торговли не вести учет каждой реализованной единицы товаров, а списывать с кредита счета 41 в дебет счета 90 «Продажи» стоимость всех реализованных по продажной цене товаров одной суммой, которая всегда равна сумме полученной за эти товары выручки.

Чтобы выявить финансовый результат от реализации товаров, в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 должна списываться не продажная цена реализованных товаров, а стоимость их приобретения, которая определяется как разность между стоимостью товаров по розничным ценам и торговой наценкой, относящейся к проданным товарам (валовым доходом).

Для этого одновременно со списанием продажной стоимости товаров со счета 90 списывается сумма торговой наценки, приходящейся на проданные товары (сумма реализованного торгового наложения). Поэтому самое главное при учете товаров по продажным ценам – правильно рассчитать сумму реализованного торгового наложения.

После списания реализованной торговой наценки на счете 90 образуется (как и при учете товаров по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее валовой доход от реализации товаров.

В бухгалтерском учете реализация товаров отражается следующим образом:

Д50 К90 – отражена выручка от продажи товаров; Д90 К41/2 – товар списан по продажной цене;

Д90 К42 (сторно) – сторнирована сумма торговой наценки; Д90 К68 – начислен НДС;

Д90 К44 – списаны расходы на продажу товаров;

Д90 К99 – отражен финансовый результат от продажи товаров.

Сумма торговой наценки сторнируется по кредиту счета 41.
2

Методы оценки товарных запасов

Нормативными документами по учету товарных запасов предусмотрены следующие варианты оценки товаров при продаже (или ином выбытии):

- по стоимости единицы товара;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);

Организация может выбрать любой из этих вариантов. Выбранный метод оценки товаров при выбытии закрепляется приказом в учетной политике организации для целей налогообложения.

Для оценки товаров любым из вышеназванных методов организации необходимо иметь документально подтвержденную информацию о том, сколько и каких товаров продано.

На практике применяются различные способы учета количества и номенклатуры реализованных товаров.

В небольших организациях, где мало покупателей, которые к тому же не приобретают большого количества товаров разных наименований, учет реализованных товаров можно вести следующими способами:

- 1) каждая продажа записывается продавцом в специальную тетрадь(книгу);
- 2) сохраняются копии всех товарных чеков;
- 3) при передаче в торговый зал к каждой единице товара прикрепляются специальные бирки, которые открепляются при ее продаже;
- 4) все приобретенные товары заносятся в список, из которого проданный товар вычеркивается в день продажи (с указанием даты продажи) и т.д.

В крупных организациях (супермаркетах), обслуживающих большое количество покупателей и имеющих большой ассортимент товаров, для идентификации конкретной единицы товара используют штрих-код, который содержит всю необходимую для учета реализации этой единицы товара информацию.

Для нанесения штрих-кодов требуется дорогостоящее оборудование, поэтому данный способ при всей его простоте и удобстве доступен не всем организациям.

Если наладить учет реализованных товаров в разрезе каждого наименования (группы) товаров не представляется возможным, то количество реализованных товаров рассчитывают по формуле (п.4.3.4 Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утвержденных Письмом Комитета РФ по торговле от 10.07.1996 N 1-794/32-5; далее - Методические рекомендации Роскомторга):

Остаток товаров на начало месяца + Количество поступивших в течение месяца товаров - Остаток товаров на конец месяца.

При таком способе определения количества и номенклатуры

реализованных товаров организация должна ежемесячно проводить инвентаризацию, по результатам которой определяются остатки товаров в натуральных показателях.

Однако этот способ определения количества реализованных товаров неточен, поскольку он не позволяет выявить товарные потери.

Итак, для того чтобы определить стоимость реализованных товаров,

необходимо сначала определить их количество, а затем рассчитать их стоимость тем способом, который установлен в приказе об учетной политике организации.

- Метод оценки по стоимости единицы товара

Этот метод является самым точным. Но в розничной торговле он применяется ограниченно в силу сложности (или трудоемкости) определения стоимости приобретения конкретной единицы реализованного товара.

- Метод оценки по средней стоимости

Этот метод на практике является самым распространенным. Средняя стоимость, по которой производится списание товаров, исчисляется путем деления покупной стоимости товаров одного наименования (одной группы товаров) без НДС за месяц с учетом стоимости остатка товаров этого наименования (группы) на начало месяца на их количество, складывающееся из остатка товаров на начало месяца и поступивших в этом месяце товаров.

Пример 1: Организация реализует в розницу товары, которые учитываются по стоимости их приобретения. При списании товаров в бухгалтерском учете и для целей налогообложения применяется метод средней стоимости.

В сентябре 200_ г. организация приобретала товар несколько раз:

Дата поступления товара	Коли чество, усл. ед.	Цена приобре тения, без НДС, у.д.е	Сумм а, у.д.е
Остаток на 01.09.200_	20	15,00	300
Поступило:			
2.09	50	17,00	850
7.09	60	14,50	870
15.09	40	14,00	560
20.09	30	13,00	390
23.09	70	18,00	1 260
28.09	30	19,00	570
Итого...	300	-	4 800

Рассчитаем среднюю цену товара:

$4800 \text{ у.д.е.} / 300 \text{ усл. ед.} = 16 \text{ у.д.е.}$

По данным инвентаризации, проведенной 30 сентября 200_ г., в наличии оказалось 40 усл. ед. товара

Определяем количество реализованного в сентябре товара:

$300 - 40 = 260 \text{ усл.ед.}$

Определим стоимость реализованного товара:

$260 \text{ усл. ед.} \times 16 \text{ у.д.е. за пачку} = 4160 \text{ у.д.е.}$

В бухгалтерском учете будет сделана проводка:

Д90 К41 – 4160 у.д.е. – списана стоимость реализованного товара.

Остаток товара на 1.10.200_ г. составит 40 усл. ед. на общую сумму 640 у.д.е. ($4800 - 4160$).

- Метод оценки по стоимости первых по времени приобретения товаров(ФИФО)

При применении этого метода товары одного наименования (группы),

поступившие ранее других, списываются первыми. При приобретении товаров партиями сначала списывается первая партия, затем вторая и т.д. Если товаров в первой партии недостаточно, то списывается часть товаров из второй партии и т.д.

Таким образом, стоимость реализуемых товаров определяется исходя из стоимости самых ранних по времени приобретения товаров с учетом стоимости товаров, числящихся на начало месяца.

Пример 2. Воспользуемся данными примера 1. Только оценка реализуемых товаров при их списании производится методом ФИФО. Реализовано 260 ед. товара

Рассчитаем стоимость реализованных товаров:

$20 \times 15 \text{ у.д.е.} + 50 \times 17 \text{ у.д.е.} + 60 \times 14,5 \text{ у.д.е.} + 40 \times 14 \text{ у.д.е.} + 30 \times 13 \text{ у.д.е.} + 60 \times 18 \text{ у.д.е.} = 4050 \text{ у.д.е.}$

В бухгалтерском учете будет сделана проводка:

Д90 К41 – 4050 у.д.е. – списана стоимость реализованного товара.

Остаток товаров на 1.10. 200_ г.:

10 ед. по 18 у.д.е. = 180 у.д.е.

30 ед. по 19 у.д.е. = 570 у.д.е. Всего 40 ед. на сумму 750 у.д.е.

3.7. Учет доходов и расходов

В положениях по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» [8] и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [9] эти понятия определяются следующим образом.

Доходы организации – увеличение экономических выгод организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников

имущества) без адекватного уменьшения активов (пункт 2 ПБУ 9/99) [8]. Организация подразделяет доходы в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности на доходы по обычным видам деятельности и прочие доходы.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, 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;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходами по обычным видам деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. При этом выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Согласно ПБУ 9/99 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 этом возникает в случае, если 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 [8].

Формирование выручки предприятия от основного вида деятельности обуславливает все финансовые показатели деятельности и налогооблагаемую базу предприятия за отчетный период. В связи с этим контроль за правильностью исчисления данного вида доходов является одной из основных задач бухгалтерского учета.

В свою очередь, в соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации – уменьшение экономических выгод организации 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).

В этих определениях, являющихся по сути бухгалтерскими, увеличение и уменьшение капитала понимаются как чисто бухгалтерские термины. Увеличение капитала показывает влияние учета факта хозяйственной жизни, определяемого как доход на балансе предприятия. Под капиталом понимается третий раздел пассива баланса «Капитал и резервы». Раздел «Капитал и резервы» отражает состояние собственных источников средств предприятия. Увеличение капитала здесь представляет рост прибыли или уменьшение убытков. Уменьшение капитала – это сокращение прибыли или увеличение убытков. Таким образом, под доходами понимается оценка фактов хозяйственной деятельности, увеличивающая финансовый результат (прибыль), а под расходами – уменьшающая финансовый результат.

Расходами по обычным видам деятельности для предприятий являются расходы, связанные с производством продукции и ее продажей. Подобными расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. К расходам по обычным видам деятельности также относится 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.

При формировании расходов по обычным видам деятельности они группируются по экономическим элементам затрат:

1. материальные затраты: сырье, материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, электроэнергия, теплоэнергия и т.д.;
2. затраты на оплату труда;
3. затраты на отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты (арендная плата, проценты по кредитам банка, налоги и др.).

Классификация по первичным экономическим элементам позволяет разработать смету затрат на производство, в которой определяются: общая потребность в материальных ресурсах; сумма амортизационных отчислений основных средств; затраты на оплату труда; прочие денежные расходы предприятия.

Для целей формирования финансового результата организацией по обычным видам деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. Под себестоимостью продукции, работ и услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных средств, сырья, материалов, топлива и энергии, труда,

используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования.

Себестоимость 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 их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

Согласно п.16 ПБУ 10/99 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.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления, что определяется необходимостью соблюдения допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Несвоевременное отражение расходов приводит к искажению информации, представленной в бухгалтерской отчетности.

Характеризуя понятие доходов и расходов, следует отметить, что доходы предприятия очевидны. Они определяются довольно просто. Расходы же часто носят субъективный характер и зависят от положений «Учетной политики предприятия». На величину расходов может оказать влияние выбранный метод амортизации, порядок списания на расходы материальных запасов и некоторые другие моменты. В зависимости от выбранных вариантов величина расходов будет другой, другим будет и финансовый результат. Часто термины «затраты и расходы» используют как синонимы. С теоретической точки зрения между ними есть разница. Затраты – это средства, израсходованные организацией для приобретения ресурсов. Не все затраты являются расходами. Часть из них трансформируется в активы, которые в текущем периоде не будут употреблены и не станут расходами. Например, приобретение партии дизельного топлива рассматривается как затраты, переходящие в активы – запас топлива. Расходами становятся затраченные ресурсы, которые уже невозможно использовать в будущем.

Таким образом, в процессе финансово-хозяйственной деятельности любое современное предприятие как хозяйствующий субъект получает доходы, которые слагаются из разных составляющих, имеют различную

форму, разные источники и направляются на различные цели. Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников (собственников имущества)». Доходами по обычным видам деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. При этом выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Расходами по обычным видам деятельности для предприятий являются расходы, связанные с производством продукции (товаров, работ, услуг) и ее продажей. Подобными расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. К расходам по обычным видам деятельности также относится 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.

Нормативно-правовые и методологические принципы учета доходов и расходов по обычным видам деятельности

Организация бухгалтерского учета доходов и расходов по обычным видам деятельности требует четкой нормативно-правовой базы. В этой связи регулирование порядка учета операций доходов и расходов по обычным видам деятельности определяется на основании множества нормативных документов:

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации от 26.01.96 № 14-ФЗ (с измен. и доп.), на основании которого регулируется порядок договорных отношений и особенностей продажи продукции, отношений с поставщиками и подрядчиками, покупателями, которые выступают в качестве сторон договоров, ведущих к появлению основных видов доходов и расходов предприятия.

2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», определяющий основы и принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии – как в целом, так и относительно отдельных статей и направлений [5].

3. Особенности, правила и принципы ведения учета доходов и расходов по обычным видам деятельности предприятия и принципы формирования соответствующей отчетности регулируются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н; (ред. от 24.12.2010).

4. Основными документами, которые регламентируют ведение бухгалтерского учета доходов и расходов, являются Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. В составе данных документов определены основные учетные требования к формированию и учету доходов и расходов, выделению их классификации и отражению в составе отчетности.

5. Ведение бухгалтерских записей, необходимых для регистрации фактов хозяйственных операций, подтверждающих факты хозяйственной деятельности, организуется на соответствующих счетах бухгалтерского учета в финансово-хозяйственной деятельности предприятия и на основании Инструкции по его применению от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010).

6. При определении нормативно-правовых аспектов организации учета доходов и расходов по обычным видам деятельности необходимо также помнить о важности отраслевых особенностей бухгалтерского учета, а также

особенности формирования доходов и расходов при использовании различных режимов налогообложения.

7. Рассматривая особенности учета доходов и расходов по обычным видам деятельности, характерные для определенного предприятия, необходимо обозначить важность и значимость учетной политики в качестве нормативного документа локального уровня, регулирующего особенности бухгалтерского учета.

Таким образом, в данной части работы на основании понятия и классификации доходов и расходов по обычным видам деятельности определены нормативно-правовые аспекты организации их учета в соответствии с законодательными актами российской практики.

Особенности раскрытия доходов и расходов по обычным видам деятельности в отчетности

Для определения принципов раскрытия информации о доходах и расходах по основным видам деятельности в отчетности предприятия необходимо кратко охарактеризовать особенности синтетического и аналитического учета.

Прежде всего, рассмотрим особенности учета доходов предприятия.

Основным видом дохода от обычных видов деятельности выступает доход от продажи производимой продукции – товаров или услуг. Все операции, которые связаны с продажами продукции и получением прибыли от обычных видов деятельности, учитываются на счете 90 «Продажи». Кроме непосредственно основной продукции, предприятия могут получать прибыль от реализации основных средств, нематериальных и прочих активов. Для их учета используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 90 «Продажи» учитывают величину расходов предприятия, а по кредиту – сумму доходов (выручки) по обычным видам деятельности. Признание в бухгалтерском учете доходов (выручки) от обычных видов

деятельности отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно расходы от обычных видов деятельности списываются с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» и других в дебет счета 90 «Продажи». В соответствии с типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 90 «Продажи» предусмотрены субсчета: 90-1 «Выручка»; 90-2 «Себестоимость продаж»; 90-3 «Налог на добавленную стоимость»; 90-4 «Акцизы»; 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90-1 по кредиту отражаются суммы выручки в корреспонденции с дебетом счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» по дебету отражается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 учтена сумма выручки в корреспонденции с соответствующими счетами учета продукции, работ, услуг и др. На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» также по дебету учитываются отнесенные суммы налога на добавленную стоимость в установленном проценте от суммы выручки в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость». На субсчете 90-4 «Акцизы» фиксируются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров) с корреспонденцией счетов, аналогичной отражению НДС (по счету 68 только по субсчету «Расчеты по акцизам»). Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» используется для выявления финансового результата (прибыли или убытка) за отчетный период.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», закрываются внутренними оборотами на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Для определения того, получило ли предприятие прибыль или убыток, суммарные обороты по счетам 90.2, 90.3, 90.4 сопоставляются с оборотом кредита счета 90.1. Если сумма, отраженная по последнему, выше оборотов по дебету названных счетов, то предприятие получило прибыль в течение анализируемого периода времени, которую может отразить с помощью проводки: Дебет 90.9 – Кредит 99 – отражена сумма полученной прибыли. Если же кредитовый оборот меньше, предприятие получило убыток, сумму которого оно отражает с помощью проводки: Дебет 99 – Кредит 90.9. По результатам отчетного периода по счету 90 остатка быть не должно. При рассмотрении системы и специфики учета финансовых результатов предприятия необходимо помнить о том, что он формируется не только за счет прибыли (убытка) от обычных видов деятельности. В случае, если к таким обычным видам деятельности сумму доходов или расходов отнести нельзя, в бухгалтерском учете они классифицируются как доходы и расходы от прочих видов деятельности.

Затраты на производство продукции, работ, услуг отождествляют с понятием «издержки производства». Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выражаются в себестоимости продукции. Различие понятий издержек производства и себестоимости продукции связано с тем

обстоятельством, что время осуществления издержек производства не совпадает с временем выпуска продукции. Издержки производства выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда, тогда как себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все затраты, которые относятся на выпущенную из производства продукцию и ее продажу.

Методы организации учета затрат и перечень используемой для ведения учета первичной документации определяются рядом факторов. К важнейшим из них можно отнести особенности технологического процесса и вид используемого в процессе производства ресурса.

Для учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете используются следующие счета – таблица 1.

Таблица 1 – Основные проводки по учету расходов по обычным видам деятельности

№ счета	Наименование счета	Рекомендуемая аналитика
20	Основное производство	По видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг)
23	Вспомогательное производство	По видам производств
25	Общепроизводственные расходы	По отдельным подразделениям организации и статьям расходов
26	Общехозяйственные расходы	По каждой статье соответствующих смет, мест возникновения затрат
28	Брак в производстве	По отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака
44	Расходы на продажу	По видам и статьям расходов
96	Резервы предстоящих расходов	По отдельным резервам
97	Расходы будущих периодов	По видам расходов

Организации, занимающиеся производством продукции, работ, услуг в течение месяца учитывают свои затраты по Дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции по кредиту счетов 10, 70, 69, 60 и т.д. (в зависимости от вида расходов). В конце месяца, в первую очередь, осуществляется разграничение затрат на производство между законченной и незаконченной продукцией, работами, оценку затрат на незавершенное

производство. Затраты, относящиеся к завершенной производством продукции подлежат отражению на счете 43 или 40. Предприятия, занимающиеся оказанием услуг, такого распределения не производят. Затраты, относящиеся к проданной продукции, выполненным работам, оказанным услугам, проданным товарам подлежат списанию на счет 90, на котором в течение отчетного периода отражалась выручка от продажи. Основные проводки по счету 90 «Продажи» представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Проводки по счету 90 «Продажи»

Дебет	Кредит
Расходы	Доходы (выручка)
Д90/2 К43,20,41 – себестоимость продажД90/3 К68-НДС Д 90/4 К 68 - акцизы	Д62 К90/1 - выручка от продажи продукции, работ, услуг (вкл. НДС)

Доходы и расходы от обычных видов деятельности подлежат отражению на счете 90 «Продажи» нарастающим итогом в течение года. В конце каждого месяца выводится промежуточный финансовый результат - прибыль/убыток от продажи:

Д 90/9 К 99 – прибыль;

Д 99 К 90/9 – убыток.

Отражение результатов учета доходов и расходов по обычным видам деятельности осуществляется в составе финансовой отчетности предприятия. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Отражение информации о доходах и расходах по обычным видам деятельности осуществляется в составе отчета о финансовых результатах компании.

Заполнение отчета о финансовых результатах следует производить в следующей последовательности:

1. Выручка организации – в отчете о финансовых результатах отражается показатель всех поступлений от осуществления основного вида деятельности.

2. Себестоимость продаж – отображены сведения о расходах предприятия на приобретение сырья и материалов, относящихся к

реализованным товарам и услугам. Оплата закупки не имеет значения;

3. Валовая прибыль (убыток) – первый показатель, характеризующий доходность работы фирмы. Он определяется как разница между выручкой и себестоимостью, что дает возможность проанализировать насколько эффективно распределены ресурсы и правильно ли выбрана ценовая политика организации при заданной себестоимости;

4. Коммерческие расходы — отображаются данные о прямых издержках, которые направлены на сбыт продукции, например, упаковка, доставка, разгрузка, реклама. Здесь сгруппированы все расходы, без которых продажа товаров была бы неосуществима;

4. Управленческие расходы – издержки организации, влияющие на формирование себестоимости реализуемой продукции, но не связанные с производством напрямую. К ним относят следующие типы затрат: аренда и содержание офисных помещений; заработная плата административных отделов; различные юридические издержки и т.д.

5. Прибыль (убыток) от продаж – это промежуточный показатель уже дает более глубокую оценку деятельности, так как здесь отражается не только результативность продаж, но и все затраченные средства на производство, обеспечение и обслуживание рабочего процесса, реализацию продукции или оказание услуг.

Схема соотнесения статей учета и основных разделов отчета о финансовых результатах представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Отражение данных о динамике доходов и расходов по обычным видам деятельности в составе финансовой отчетности

Строка отчета	Код строки	Как сформировать показатели для отчета о финансовых результатах (указаны алгоритмы для общих случаев)
Выручка	2110	Разница между кредитовым оборотом субсчета «Выручка» счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов «НДС», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90
Себестоимость продаж	2120	Дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45, а также 23 и 29, если продукция вспомогательных и обслуживающих производств реализуется на сторону. Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40, должны скорректировать дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. Если фактическая себестоимость окажется выше нормативной, то сумма превышения прибавляется к дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж», а если ниже – то вычитается из него

Валовая прибыль(убыток)	2100	Разница между строками 2110 и 2120
Коммерческие расходы	2210	Дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж»счета 90 в корреспонденции со счетом 44
Управленческие расходы	2220	Дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж»счета 90 в корреспонденции со счетом 26
Прибыль (убыток)от продаж	2200	Разность строки 2100 и строк 2210, 2220
Доходы от участия в других организациях	2310	Кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показана величина доходов от долевого участия в других организациях
Проценты к получению	2320	Кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показаны проценты к получению
Проценты к уплате	2330	Дебетовый оборот субсчетов счета 91, где отражены проценты к уплате
Прочие доходы	2340	Кредитовый оборот по остальным субсчетам счета 91, гдеуказаны прочие доходы, за минусом суммы НДС
Прочие расходы	2350	Дебетовый оборот по остальным субсчетам счета 91, накоторых отражены прочие расходы
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	Строка 2200 + строка 2310 + строка 2320 + строка 2340 – строка 2330 – строка 2350
Текущий налог наприбыль	2410	Оборот по счету 99 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» плюс (минус) разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 99 (аналитический счет учета постоянных налоговых активов и обязательств). Кроме того, полученную сумму корректируют на величину отложенных налоговых активов и обязательств
В том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	Разница между кредитовым и дебетовым оборотами за отчетный период по счету 99 (аналитический счет (субсчет) учета постоянных налоговых обязательств (активов)). Данная разница представляет собой сальдо постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, накопленных за отчетный период
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	Кредитовый минус дебетовый оборот счета 77. Положительный результат вычитают из строки 2300, отрицательный – прибавляют
Изменение отложенных налоговых активов	2450	Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета 09 (если результат положительный, его прибавляют к строке 2300, если отрицательный – вычитают)

Прочее	2460	Разница между дебетовым оборотом по счету 99 (в части налогов, уплачиваемых при применении специальных налоговых режимов, пеней и штрафов, доплат по налогу на прибыль, списанных отложенных налоговых активов) и кредитовым оборотом по счету 99 (в части переплаты по налогу на прибыль, списанных отложенных налоговых обязательств)
Чистая прибыль(убыток)	2400	Строка 2300 – строка 2410 (+/ –) строка 2430 (+/ –) строка 2450 – строка 2460