

Модуль 4. Бухгалтерская (финансовая) отчетность

4.1.1. Общие принципы подготовки бухгалтерской отчетности

Самым важным документов в области бухгалтерского финансового учета в России является Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В этом законе дано следующее определение:

Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными этим законом, и составление на ее основе бухгалтерской(финансовой) отчетности.

Вопервых, информация бухгалтерского учета должна быть подтверждена документально. Документ составляется на бумаге или в электронной форме, он должен содержать обязательные реквизиты, перечисленные в статье 9 Закона. Если документ отсутствует, бухгалтер не имеет права делать записи по счетам бухгалтерского учета. Так как даже на небольшом предприятии за месяц происходит значительное количество хозяйственных операций и событий, информация из учетных документов накапливается в регистрах бухгалтерского учета.

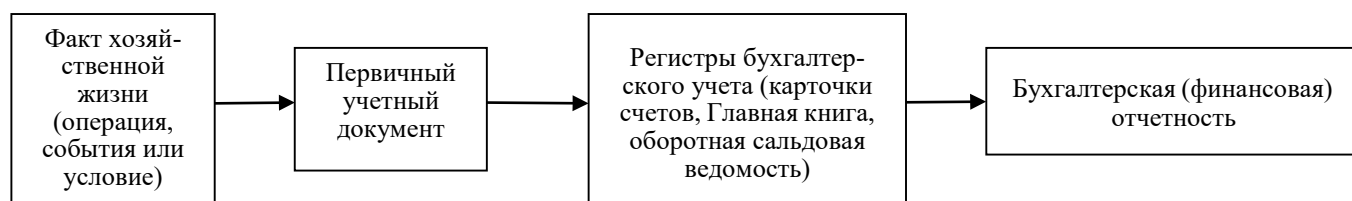
Счета бухгалтерского учета – это способ группировки информации об однородных видах имущества и обязательств хозяйствующего субъекта, его доходах и расходах, финансовых результатах деятельности. Путем отражения объектов учета на счетах информация о хозяйственных операциях и событиях упорядочивается и систематизируется.

Объект учета – то, что надо учитывать, чтобы сформировать отчетность о финансовом положении предприятия (т.е., какие активы и обязательства есть у предприятия) и о результатах финансовой деятельности.

Все объекты учета подлежат денежному измерению. Другими словами, в системе бухгалтерского учета будет отражено только то, чему можно дать денежную оценку.

Основная цель бухгалтерского учета – составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как сказано в Законе «О бухгалтерском учете»: Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Схематично процесс составления бухгалтерской отчетности показан на рисунке.



Для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности организации

обязаны проводить инвентаризацию активов и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Инвентаризации подлежат все активы организации, независимо от места их нахождения. Например, материалы или товары могут находиться на ответственном хранении у третьих лиц, недвижимость, принадлежащая организации, может быть расположена в другом населенном пункте или даже в другой стране.

Порядок проведения инвентаризации устанавливает руководитель предприятия, он утверждает состав инвентаризационной комиссии, сроки проведения инвентаризаций, перечень объектов, подлежащих инвентаризации.

Перед составлением бухгалтерской отчетности требуется провести инвентаризацию активов и обязательств не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризацию основных средств разрешено проводить не реже чем один раз в три года.

Информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть полезна. Информация считается полезной, если она уместна, надежна, сравнима и своевременна.

На основе показателей бухгалтерской отчетности можно оценить величину активов и обязательств хозяйствующего субъекта, результаты его деятельности, эффективность и рентабельность.

Чаще всего бухгалтерская отчетность представлена в виде таблиц, в которых приводятся наименования показателей и их значения на отчетные даты или за отчетный период.

Обратите внимание! Формы бухгалтерской отчетности изменяются. Отчетность за 2021 год будет составлена по формам, утвержденным Приказом Минфина № 66н от 2 июля 2010 года.

На сайте Министерства финансов выложен проект Федерального стандарта «Бухгалтерская отчетность организации». Этот стандарт предполагает существенные изменения в составе показателей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Бухгалтерский финансовый учет основывается на ряде **допущений и требований**, которые перечислены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Допущение имущественной обособленности. Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

Предположим, у АО «Меркурий» есть финансовые вложения – доля в уставном капитале ООО «Плутон» в сумме 250 тыс. руб. Чтобы внести деньги в счет вклада в уставный капитал, АО «Меркурий» взяло заем у АО «Мидас».

ООО «Плутон» ничего не должно АО «Мидас», несмотря на то, что 250 тыс. руб. были зачислены на расчетный счет ООО «Плутон». В то же время ООО «Плутон» еще не заплатило поставщику за материалы 15 тыс. руб. Этот долг собственник (участник) АО «Меркурий» не обязан оплачивать.

В таблице 1 можно увидеть, какие показатели будут в балансе этих организаций.

Таблица 1

Показатели баланса АО «Меркурий»	Показатели баланса ООО «Плутон»
-------------------------------------	------------------------------------

Актив		Пассив		Актив		Пассив	
Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.	Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.	Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.	Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.
Финансовые вложения в уставный капитал ООО «Плутон»	250	Долгосрочные займы (долг перед АО «Мидас»)	250	Материалы	15	Долг перед поставщиком материалов	15
				Расчетный счет	250	Уставный капитал	250

Обратите внимание! Если один хозяйствующий субъект имеет возможность контролировать деятельность другого хозяйствующего субъекта, то помимо индивидуальной отчетности контролирующий субъект обязан составлять консолидированную отчетность, в которой учтены показатели подчиненного хозяйствующего субъекта. Контроль возможен, в частности, если одно предприятие участвует в уставном капитале другого предприятия.

Допущение непрерывности деятельности заключается в том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Оценка имущества во многом зависит от того, надо ли его продать или оно будет использоваться в деятельности предприятия, а если имущество будет продано, то насколько быстро это надосделать.

Это справедливо по отношению к любым сделкам. Как правило, если предприятие прекращает деятельность, то стоимость его активов существенно снижается.

Активы предприятия находятся в постоянном движении. Сначала за деньги приобретают сырье и материалы, затем они поступают в переработку, под воздействием различных технологических процессов появляется новая продукция. Эту продукцию продают и получают от покупателей денежные средства, которые поступают в новый оборот.

Например, для производства продукции было передано со склада материалов на сумму 14 000 руб., и начислена заработная плата работникам (вместе со страховыми взносами) 39 000 руб. Если до конца месяца продукция не будет полностью готова, в учете предприятия будет числиться незавершенное производство стоимостью 43 000 руб. Но это только в том случае, если в следующем месяце деятельность предприятия продолжится, и незавершенное производство превратится в готовую продукцию.

Если же по каким-то причинам предприятие будет вынуждено прекратить деятельность, то оценка незавершенного производства значительно снизится – ведь

трудно или невозможно найти покупателя на заготовки и отдельные части продукции.

Это обстоятельство учитывается при формировании **ликвидационного** баланса предприятия.

Допущение последовательности применения учетной политики предполагает, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Положения по бухгалтерскому учету разрешают предприятиям выбирать из нескольких возможных вариантов учета. Например, предприятие может начислять амортизацию основных средств линейным способом или способом уменьшаемого остатка. Избранный вариант влияет на состав показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и на значения этих показателей. Чтобы обеспечить сопоставимость показателей отчетности за разные годы (и, как следствие, возможность анализа этих показателей), необходимо применять один вариант учета. Если же руководство предприятия решит внести изменения в учетную политику, то требуется провести **ретроспективный** пересчет показателей бухгалтерской отчетности.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности предполагает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Деятельность коммерческих предприятий направлена на получение доходов. Но чтобы получить доход, надо вначале осуществить определенные расходы.

Например, весной поле вспахивают и засевают семенами, вносят удобрения, всходы обрабатывают от вредителей и болезней. Все это сопряжено с расходами.

Осенью урожай убирают, продают и получают доход. Нельзя собрать урожай, если вначале не будет посева.

Для учета доходов и расходов можно применять два метода. Первый – более древний и простой – это **кассовый** метод. Расходы считаются понесенными, когда выплачены соответствующие денежные суммы поставщикам и работникам, а доходы считаются полученными, когда от покупателей поступят денежные средства или какие-либо иные активы. Сейчас кассовый метод могут применять только маленькие предприятия.

В современных условиях нормальной практикой является предоставление отсрочки платежей, когда сначала происходит передача актива от продавца к покупателю, а оплата может последовать через некоторое время. В такой ситуации применение кассового метода не упрощает, а напротив, усложняет ведение учета.

Большинство предприятий и организаций применяет **метод начисления**, когда доходы и расходы признаются в момент совершения хозяйственной операции.

Например, в соответствии с Трудовым кодексом РФ, заработная плата работникам выплачивается не реже двух раз в месяц. Предприятие устанавливает даты выплаты, допустим, 20го марта будет выплачен аванс за март, а 5 апреля – вся оставшаяся сумма заработной платы. Но расходы на оплату труда будут полностью включены в расходы марта.

Продукция, отгруженная покупателю, считается реализованной. Если продукция (фактически себестоимость 50 тыс. руб.) отгружена 25 декабря 2020 года, а оплата за нее в сумме 72 тыс. руб., в том числе НДС 12 тыс. руб., поступила 15 января 2021 года, то выручка от продажи будет признана в декабре 2020 года. Если, напротив, 25 декабря покупатель перечислит аванс, а поставщик отгрузит

продукцию 15 января 2021 года, то выручка будет признана в январе 2021 года. В таблице 2 приведены **фрагменты** показателей отчетности для первого и второго вариантов оплаты.

Таблица 2

Наименование показателя	Вариант 1	Вариант 2
	Сумма, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
Баланс		
Готовая продукция		50
Дебиторская задолженность (расчеты с покупателями)	72	
Дебиторская задолженность (прочие дебиторы)		12
Денежные средства		72
Прибыль	10	
Кредиторская задолженность (авансы, полученные от покупателя)		72
Кредиторская задолженность (НДС)	12	12
Отчет о финансовых результатах		
Выручка (без НДС)	60	
Себестоимость	50	
Прибыль	10	

Момент признания некоторых расходов носит довольно условный характер. Например, управленческие (общехозяйственные) расходы считают расходом периода, и списывают общей суммой за месяц на финансовые результаты.

Бухгалтерский учет должен быть организован таким образом, чтобы выполнялись следующие требования.

Требование полноты. В бухгалтерском учете должны быть отражены все факты хозяйственной деятельности, без какихлибо изъятий и пропусков. Эти факты хозяйственной жизни могут отражаться на финансовом положении и результатах деятельности предприятия как позитивно, так и негативно. Иногда хозяйствующие субъекты пытаются скрыть ошибки, неудачи и нарушения, уменьшить величину понесенных убытков. Такие действия предпринимаются для того, чтобы ввести в заблуждение собственников, инвесторов, контролирующие органы. Следует помнить, что раньше или позже, но это может привести к потере репутации, банкротству, судебному преследованию.

Требование своевременности. Факты хозяйственной деятельности следует отражать в бухгалтерском учете своевременно. Это требование подкрепляется положениями статьи 9 Закона

«О бухгалтерском учете», где говорится, что первичные учетные документы должны составляться либо в момент совершения хозяйственной операции, либо сразу после

ее завершения.

Требование осмотрительности. Бухгалтер не должен спешить с признанием доходов и прибыли, но быть готовым к признанию расходов и обязательств. Например, на складе предприятия хранится готовая продукция, 10 комплектов плетеной мебели. Себестоимость производства этой продукции составляет 43 000 руб., а цена реализации данной продукции (без НДС) – 100 000 руб.

Пока продукция не передана покупателю, она будет отражена в учете и отчетности по фактической себестоимости (то есть в сумме затрат на ее производство). Выручка от продажи будет показана в учете и отчетности только после того, как продукция перейдет к покупателю, и у бухгалтера будет достаточная уверенность в получении оплаты от этого покупателя.

Более того, Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы», который все организации обязаны применять с 2021 года, требует проводить проверку на обесценение запасов перед составлением бухгалтерской отчетности. То есть, если фактическая себестоимость готовой продукции окажется выше ее чистой стоимости продажи, то в отчетности необходимо отразить чистую стоимость продажи.

Требование приоритета содержания перед формой. Факты хозяйственной деятельности следует отражать в учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования. Например, 25 декабря 2020 года строительная компания продает банку квартиру за 2000 тыс. руб. с правом обратного выкупа. В годовой отчетности компании фиксируется выручка и прибыль. Через шесть месяцев строительная компания выкупает эту квартиру за 2100 тыс. руб.

С точки зрения экономического содержания это не сделка по куплепродаже имущества, а договор кредита (займа), в котором квартира выступала предметом залога. Следовательно, показатели выручки и прибыли в отчетности за 2020 год были завышены и приукрашены, что могло ввести в заблуждение пользователей отчетности.

Требование непротиворечивости. С точки зрения детализации выделяют синтетический учет и аналитический учет. Понятно, что нет просто «материалов» или «товаров», есть конкретные виды вещей, с определенными характеристиками.

Для того чтобы деятельность хозяйствующего субъекта была успешной, необходимо получать информацию о каждом наименовании запасов – такую информацию обеспечивает аналитический учет. С другой стороны, для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимы обобщенные данные, которые позволяют сформировать показатели баланса и отчета о финансовых результатах. Такую обобщенную информацию дает синтетический учет.

Данные аналитического учета должны быть тождественны данным синтетического учета.

В таблице 3 приведен пример проверки тождественности таких данных.

3. Проверка тождественности данных синтетического и аналитического учета

Аналитический учет расчетов по оплате труда	Сумма, руб.	Синтетический учет расчетов по оплате труда	Сумма, руб.
Задолженность по зарплате директору Петрову	54 800	Задолженность по зарплате персоналу предприятия	157 100
Задолженность по зарплате бухгалтеру Кузнецовой	39 200		
Задолженность по зарплате слесарю Сидорову	25 600		
Задолженность по зарплате водителю Иванову	37 500		
Итого задолженность по зарплате	157 100		

Требование рациональности. Бухгалтерский учет следует вести исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации.

Численность работников бухгалтерии зависит от масштабов предприятия, как правило, на крупных предприятиях в бухгалтерии может работать несколько десятков человек, а на маленьком предприятии – один сотрудник.

В некоторых случаях вести детальный учет нерационально, например, все предприятия приобретают канцелярские принадлежности – ручки и карандаши, скрепки и кнопки, ластики и папки-коросшиватели. Можно вести учет по каждому наименованию канцелярских товаров, и отмечать, какому сотруднику сколько карандашей было выдано. Но стоимость этих ценностей существенно ниже, чем потенциальные расходы на их детальный учет. Поэтому чаще всего стоимость канцелярских принадлежностей сразу списывают на общехозяйственные расходы предприятия.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» все хозяйствующие субъекты обязаны вести такой учет и составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Но в статье 6 Закона перечислены субъекты, которые вправе вести только налоговый учет в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ. Это индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (нотариусы, адвокаты). Следует отметить, что индивидуальные предприниматели часто по своей инициативе ведут полноценный бухгалтерский учет, особенно если их бизнес достаточно крупный.

Также некоторым категориям хозяйствующих субъектов разрешено применять упрощенные способы бухгалтерского учета и составлять упрощенную отчетность.

4.1.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н. Детализацию показателей по статьям отчетов организации определяют самостоятельно.

Начиная с 2020 года, бухгалтерская отчетность представляется в органы Федеральной налоговой службы только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи через операторов электронного документооборота.

В состав бухгалтерской отчетности входят:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В приказе № 66н перечислены следующие формы приложений:
 - отчет об изменении капитала;
 - отчет о движении денежных средств;
 - отчет о целевом использовании средств.

Кроме этих отчетов предприятия составляют в табличной или текстовой форме Пояснения к бухгалтерской отчетности.

Для организаций, которые вправе применять упрощенные формы бухгалтерского учета и отчетности, установлен следующий перечень форм:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет о целевом использовании средств.

Эти организации могут составлять свою отчетность по типовым формам или использовать упрощенные формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о целевом использовании средств.

В бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах организации, которые вправе при менять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут включать показатели только по группам статей без детализации показателей по статьям.

На титульном листе всех форм бухгалтерской отчетности должны быть следующие данные:

- наименование формы бухгалтерской отчетности;
- отчетная дата, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчет ный период, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- дата составления отчетности;
- полное наименование (в соответствии с Уставом);
- код по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным, и его код по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОКВЭД 2);
- организационноправовая форма и форма собственности;
- единица измерения (тысячи рублей или миллионы рублей – для очень крупных

организаций). Код единиц измерения указывают по классификатору, тысячи рублей – 384, а миллионы – 385;

– дата подписания.

В бухгалтерском балансе еще указывают адрес организации и сведения о том, подлежит ли организация обязательному аудиту в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности».

Если проводилась аудиторская проверка отчетности, то заполняют данные о наименовании аудиторской организации (о фамилии, имени, отчестве индивидуального аудитора), указывают сведения об ИНН, ОГРН или ОГРНИП. Аудиторское заключение должно быть предоставлено в ИФНС либо вместе с отчетностью, либо не позднее 10 рабочих дней со дня, когда это заключение подписано аудитором.

Бухгалтерскую отчетность подписывает руководитель хозяйствующего субъекта.

В большинстве случаев минимальный срок хранения годовой бухгалтерской отчетности составляет 10 лет. Это следует из Приказа Росархива от 20.12.2019 № 236.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному (п. 10 ПБУ 4/99).

В бухгалтерском балансе для числовых показателей предусмотрено три графы:

На 31 декабря отчетного года	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествую щего предыдущему
------------------------------------	--------------------------------------	--

Обратите внимание! В левой графе мы записываем значения показателей на отчетную дату, а в самой правой графе – значения показателей на **самую раннюю** отчетную дату.

В отчете о финансовых результатах указывают значения показателей за отчетный период и за период, предшествующий отчетному периоду.

В отчете о движении денежных средств и отчете об изменении капитала приводят информацию на три отчетные даты и за два отчетных периода.

Отчетной датой для составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода.

Отчетным периодом признается период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Отчетным периодом для годовой бухгалтерской отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением некоторых случаев.

Если организация создается до 30 сентября включительно, то первым отчетным периодом будет период с даты государственной регистрации до 31 декабря года, в котором была государственная регистрация.

Если организация зарегистрирована 1 октября или позже, то она вправе составить первую годовую отчетность за период с даты регистрации по 31 декабря года, следующего за годом регистрации.

Если организация ликвидируется, то для нее отчетным периодом будет период с 1 января до даты внесения записи о ликвидации этого хозяйствующего субъекта.

По решению собственников и руководителей организации бухгалтерия может составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность, например за первый квартал, полугодие и 9 месяцев. Состав такой отчетности определяют также собственники и

руководители.

При составлении бухгалтерской отчетности необходимо соблюдать следующие правила. Составлять отчетность на русском языке и в российской валюте.

Значения показателей отчетности округляются до целых тысяч рублей. Например, если величина денежных средств организации составляет 543 460 руб., то в балансе мы запишем значение 543 тыс. руб. Если же величина денежных средств организации составляет 543 520 руб., то в балансе мы запишем значение 544 тыс. руб.

Обратите внимание! Иногда из-за округления нескольких показателей в одну сторону, накапливается погрешность округления (пример в табл. 4). Тогда придется отступить от арифметических правил округления ради сохранения равенства активов и пассивов.

Таблица 4

Актив	Значение показателя		Пассив	Значение показателя	
	руб.	тыс. руб.		руб.	тыс. руб.
Запасы	25 510	26	Уставный капитал	25 000	25
Денежные средства	4520	5	Краткосрочные кредиты	9970	10
Дебиторская задолженность	13 510	14	Кредиторская задолженность	8480	8
Итого	43 540	45		43 540	43

Если отчетность составлена на бумажном носителе, в ней не должно быть подчисток и поправок. Так как сейчас отчетность сдают только в электронной форме, то подчисток и поправок не может быть по определению.

При отсутствии показателя в соответствующей графе ставят прочерк. Если показатель имеет отрицательное значение, то его значение записывают в круглых скобках.

В таблице 5 показан фрагмент отчета о финансовых результатах.

Таблица 5

Наименование	За 2020 год	За 2019 год
Выручка	50000	45 000
Себестоимость продаж	(28 000)	(22 000)
Валовая прибыль (убыток)	32 000	23 000
Коммерческие расходы	—	—
Управленческие расходы	(12 000)	(14 000)
Прибыль (убыток) от продаж	20 000	9000

Статьи бухгалтерской отчетности оцениваются по правилам, установленным соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или Федеральными стандартами бухгалтерского учета. При оценке статей отчетности организация обязана обеспечить соблюдение допущений и требований, установленных ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (см. раздел 1.1).

Ряд показателей бухгалтерского баланса записывается в неттооценке, за вычетом регулирующих величин (табл. 6).

6. Показатели баланса и отчета о финансовых результатах, представленные в неттооценке

Наименование	Порядок расчета
Нематериальные активы	Первоначальная (восстановительная) стоимость НМА за вычетом накопленной амортизации и обесценения актива
Основные средства	Первоначальная (восстановительная) стоимость ОС за вычетом накопленной амортизации и обесценения актива
Запасы	Фактическая стоимость запасов за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей
Финансовые вложения	Величина финансовых вложений за минусом резерва под обесценение финансовых вложений
Дебиторская задолженность	Величина дебиторской задолженности за минусом резерва по сомнительным долгам
Выручка	Величина признанной выручки за вычетом НДС, акцизов и аналогичных платежей

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Например, в учете организации на отчетную дату отражены следующие данные:

Счет 60 «Расчеты с поставщиками»

Наименование	Сумма дебиторской задолженности (авансы, перечисленные поставщикам)	Сумма кредиторской задолженности
ООО «Интеграл»		40 000
ООО «Транссервис»		156 000
АО «Пегас»	76 000	

Счет 62 «Расчеты с покупателями»

Наименование	Сумма дебиторской задолженности	Сумма кредиторской задолженности (авансы, полученные от покупателей)
ООО «Самба»	481 000	
АО «Фрегат»	50 000	
АО «Мидас»		253 000

Счет 68 «Расчеты с бюджетом»

Наименование	Сумма дебиторской задолженности	Сумма кредиторской задолженности
НДС	20 000	
НДФЛ		52 000
Налог на прибыль		60 000

В этом случае в балансе по строке «Дебиторская задолженность» будет показана сумма 627 тыс. руб., а по строке «Кредиторская задолженность» – 561 тыс. руб.

Но в некоторых случаях разрешается «сворачивать» остатки. Например, если организация применяет ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль» и отражает отложенные налоговые активы на счете 09 и отложенные налоговые обязательства на счете 77, она вправе записать в балансе разницу между дебетовым остатком счета 09 и кредитовым остатком счета 77.

Например, на отчетную дату имеются следующие данные:

Дебетовый остаток по счету 09 «Отложенные налоговые активы», руб.	Кредитовый остаток по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства», руб.	Показатель баланса, тыс. руб.	
		Актив, строка «Отложенные налоговые активы»	Пассив, строка «Отложенные налоговые обязательства»
125 000	35 000	90	—
44 000	98 000	—	54

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (в том числе выделенных на отдельные балансы) независимо от их места нахождения.

Если организация два и более раза за календарный год допустит ошибочное или несвоевременное отражение хозяйственных операций, активов или обязательств на счетах бухгалтерского учета или в бухгалтерской отчетности, или если у организации отсутствуют первичные учетные документы, ее могут оштрафовать в соответствии со ст. 120 НК РФ. Минимальный размер штрафа составляет 10 тыс. руб.

За нарушение требований к бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности могут оштрафовать директора и главного бухгалтера в соответствии со ст. 15.11 КоАП РФ.

Если организация не предоставит в установленный срок бухгалтерскую отчетность в налоговый орган, то ее оштрафуют на 200 руб. за каждую непредставленную форму, а руководителя организации оштрафуют на сумму от 300 до 500 руб.

4.1.3. Подготовка к составлению годовой бухгалтерской отчетности

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию всех активов и обязательств организации.

Инвентаризация нужна по следующим причинам:

- некоторые активы портятся или повреждаются за время хранения – необходимо выявить их реальное состояние и количество;
- многие активы подвержены неправомерному присвоению или использованию. В первую очередь это относится к дорогим, но легко транспортируемым материалам и запасам, компактным основным средствам (ноутбуки, планшеты);
- во время инвентаризации устанавливают не только фактическое наличие, но и состояние актива. В соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», если актив не пригоден к использованию по назначению, то его нельзя отражать в составе запасов и основных средств соответственно.

Разница между фактическими и учетными данными возникает и из-за ошибок при ведении учета. Инвентаризацию проводят в несколько этапов.

4.2.1. Создание инвентаризационной комиссии.

4.2.2. Получение последних приходных и расходных документов.

4.2.3. Получение расписки от материально ответственного лица.

4.2.4. Подготовка инвентаризационных описей (актов).

4.2.5. Проверка и документальное подтверждение наличия, состояния и оценки активов и обязательств.

4.2.6. Обобщение результатов, выявленных инвентаризацией.

4.2.7. Утверждение результатов инвентаризации.

4.2.8. Отражение в учете результатов инвентаризации.

Инвентаризацию расчетов проводят путем сверки между контрагентами.

По итогам инвентаризации может быть выявлена недостача или излишек отдельных объектов учета. Если в результате инвентаризации будут выявлены отклонения фактических и учетных данных (недостачи или излишки), то комиссия должна выяснить, кто в этом виноват. У виновных лиц следует получить письменные объяснения (рис. 1).

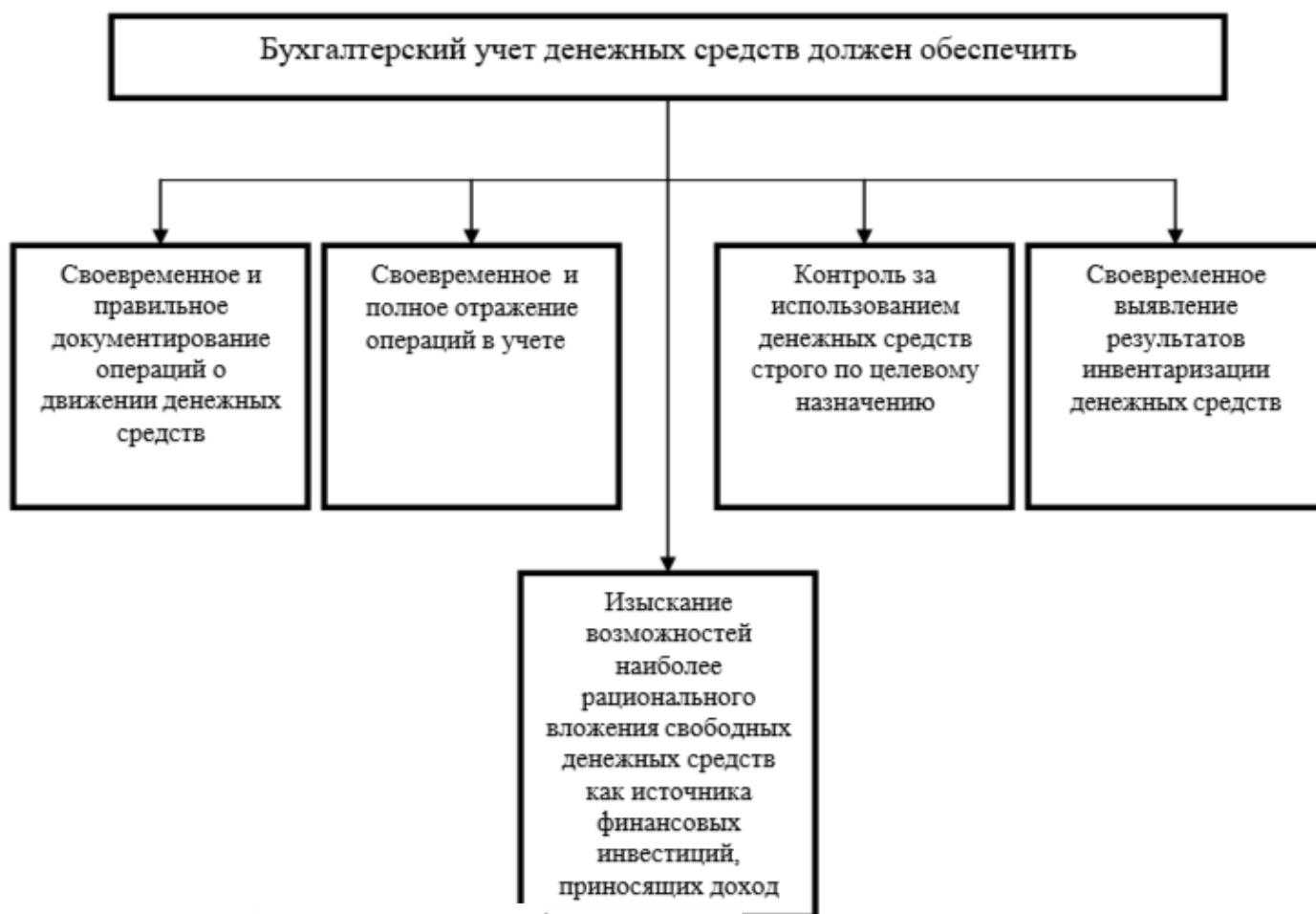


Рис. 1. Последовательность действий при выявлении недостачи материальных ценностей

На рисунке 1 схематично изображена последовательность действий при выявлении недостачи в ходе инвентаризации.

Как правило, зачет между недостачей и излишками разрешается только в исключительных случаях:

- если недостача и излишки возникли у одного материально-ответственного лица;
- если недостача и излишки возникли в одном отчетном периоде по одному и тому же виду товарно-материальных ценностей (пересортица).

Например, если на складе у одного кладовщика образовался излишек акриловой краски и недостача мебельного лака, то взаимный зачет провести нельзя. Но если выявлен излишек красной акриловой краски и недостача зеленой – то тогда величину недостачи можно уменьшить на величину излишка.

При выявлении расхождений между учетными и фактическими данными необходимо получить объяснения от материально-ответственных лиц в письменной форме.

Если будет установлена вина материально-ответственного лица (МОЛ), ему придется погасить выявленную недостачу. При отсутствии вины материально-ответственного лица недостачу спишут на убытки организации.

Бухгалтерия выполнит следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Выявлена недостача материалов	94	10	6000
Списывают недостачу, образовавшуюся по вине МОЛ	73	94	1000
МОЛ вносит деньги в кассу организации в погашение недостачи	50	73	1000
Списывают недостачу, по которой не установлена вина МОЛ	91	94	5000

Если обнаружена недостача актива, относящегося к основным средствам, то в этом случае списывают остаточную стоимость. Например, обнаружено отсутствие муфельной печи для обжигакерамических изделий. Первоначальная стоимость печи 239 000 руб., за период эксплуатации были начислены амортизационные отчисления в сумме 73 000 руб.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана первоначальная стоимость муфельной печи	01 «Выбытие»	01	239 000
Списана накопленная амортизация	02	01 «Выбытие»	73 000
Отражена недостача объекта	94	01 «Выбытие»	166 000
Списывают недостачу, образовавшуюся по вине МОЛ	73	94	166 000

В конце отчетного периода организация проводит закрытие счетов, которые носят временный характер.

Первый шаг – распределение затрат вспомогательного производства пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения. Подразделения вспомогательного производства оказывают услуги не только подразделениям основного производства и заводоуправлению, но и друг другу. Взаимные услуги цехов вспомогательных производств оцениваются, как правило, по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. По мере определения фактической себестоимости продукции, работ и услуг образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

Для распределения услуг вспомогательных производств можно применять различные методы.

Например, на предприятии есть два подразделения основного производства – механический цех и сборочный цех и два подразделения вспомогательного производства – транспортный цех и котельная. В таблице приведены данные, характеризующие объем оказанных услуг в натуральных единицах измерения:

Наименование подразделения	Транспортный цех	Котельная
	Объем оказанных услуг, км	Объем оказанных услуг, Гкал
Механический цех	5500	120
Сборочный цех	2000	150
Заводоуправление	1140	50
Транспортный цех	–	80
Котельная	360	–
Итого	9000	400

Величина фактических затрат транспортного цеха за месяц (без учета стоимости тепла, полученного от котельной) – 216 000 руб., величина фактических затрат котельной (тоже без учета транспортных услуг) – 112 000 руб.

Если предприятие применяет прямой метод распределения затрат вспомогательного производства, то все услуги списывают на затраты основного производства и общехозяйственные расходы, а взаимные услуги подразделений вспомогательного производства в расчет не принимают.

Определяем себестоимость перевозки на один километр:

$$216\,000 \text{ руб.} / 8640 \text{ км} = 25 \text{ руб./км.}$$

Определяем себестоимость одной гигакалории:

$$112\,000 \text{ руб.} / 320 \text{ Гкал} = 350 \text{ руб./Гкал.}$$

Получаем следующее распределение затрат:

Наименование подразделения	Транспортный цех, руб.	Котельная, руб.	Бухгалтерские записи
Механический цех	$5500 \times 25 = 137\,500$	$120 \times 350 = 42\,000$	Дебет 25 Кредит 23
Сборочный цех	$2000 \times 25 = 50\,000$	$150 \times 350 = 52\,500$	Дебет 25 Кредит 23
Заводоуправление	$1140 \times 25 = 28\,500$	$50 \times 350 = 17\,500$	Дебет 26 Кредит 23
Итого	216×000	112 000	

На предприятии могут использовать пошаговый метод. В этом случае выбирают подразделение вспомогательного производства, оказавшее максимальный объем услуг. Услуги такого подразделения распределяют первыми между остальными подразделениями предприятия. Затем переходят к следующему вспомогательному цеху и последовательно продолжают распределение. В нашем примере транспортный цех оказал услуг на большую сумму по сравнению с котельной.

Рассчитаем фактическую стоимость одного километра перевозок:

$$216\,000 \text{ руб.} / 9000 \text{ км} = 24 \text{ руб./км.}$$

Распределим услуги транспортного цеха:

Наименование подразделения	Транспортный цех, руб.
Механический цех	$5500 \times 24 = 13\,2000$
Сборочный цех	$2000 \times 24 = 48\,000$
Заводоуправление	$1140 \times 24 = 27\,360$
Котельная	$360 \times 24 = 8640$
Итого	216 000

Затем определим полную величину затрат котельной:

$$112\,000 \text{ руб.} + 8640 \text{ руб.} = 120\,640 \text{ руб.}$$

Рассчитаем фактическую стоимость одной гигакалории:

$$120\,640 \text{ руб.} / 320 \text{ Гкал} = 377 \text{ руб.} / \text{Гкал.}$$

Распределим услуги котельной:

Наименование подразделения	Котельная, руб.
Механический цех	$120 \times 377 = 45\,240$
Сборочный цех	$150 \times 377 = 56\,550$
Заводоуправление	$50 \times 377 = 18\,850$
Итого	120 640

Часто на промышленных предприятиях взаимные услуги вспомогательных производств оценивают по нормативной стоимости. Допустим, что нормативная стоимость перевозки на один километр составляет 20 руб., а нормативная стоимость одной гигакалории – 340 руб. Тогда получим следующие результаты:

Наименование подразделения	Транспортный цех, руб.	Котельная, руб.
Транспортный цех		$80 \times 340 = 27\,200$
Котельная	$360 \times 20 = 7200$	
Затраты вспомогательных подразделений с учетом оказания взаимных услуг, подлежащие дальнейшему распределению	$216\,000 - 7200 + 27\,200 = 236\,000$	$112\,000 - 27\,200 + 7200 = 92\,000$

Фактическая себестоимость единицы услуг вспомогательных подразделений для цехов основного производства и заводоуправления:

Транспортные услуги: $236\,000 \text{ руб.} / 8640 \text{ км} = 27,315 \text{ руб./км.}$

Котельная: $92\,000 \text{ руб.} / 320 \text{ Гкал} = 287,5 \text{ руб./Гкал.}$

Распределим услуги вспомогательных производств между подразделениями основного производства и заводоуправлением:

Наименование подразделения	Транспортный цех, руб.	Котельная, руб.
Механический цех	$5500 \times 27,315 = 150\,231$	$120 \times 287,5 = 34\,500$
Сборочный цех	$2000 \times 27,315 = 54\,630$	$150 \times 287,5 = 43\,125$
Заводоуправление	$1140 \times 27,315 = 31\,139$	$50 \times 287,5 = 14\,375$
Итого	236 000	92 000

Следующий шаг – распределение общепроизводственных расходов основного производства. Предприятие самостоятельно выбирает базу для распределения таких расходов. Этот выбор отражается в учетной политике. Рассмотрим наиболее часто используемые способы распределения. Предположим, что за месяц общепроизводственные расходы составили 364 500 руб.

Наименование показателя	Изделие А	Изделие Б	Изделие В
Выпуск за месяц, шт.	250	1500	746
Заработная плата основных производственных рабочих, руб.	65 280	20 400	50 320
Норматив общепроизводственных расходов на одно изделие, руб./изделие	100	75	250
Количество машиночасов, затраченных на обработку изделий, ч/изделие	20	22	25

Если в качестве базы для распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, то сначала надо определить общую величину начисленной заработной платы:

$$65\,280 \text{ руб.} + 20\,400 \text{ руб.} + 50\,320 \text{ руб.} = 136\,000 \text{ руб.}$$

Затем рассчитываем удельный вес заработка, начисленного за изготовление определенного вида изделий, в общей величине зарплаты:

$$65\,280 \text{ руб.} / 136\,000 \text{ руб.} = 0,48.$$

$$20\,400 \text{ руб.} / 136\,000 \text{ руб.} = 0,15.$$

$$50\,320 \text{ руб.} / 136\,000 \text{ руб.} = 0,37.$$

Распределим общепроизводственные расходы, умножая полученные коэффициенты на сумму фактических общепроизводственных расходов:

Наименование	Расчет	Бухгалтерская запись
Изделие А	$364500 \text{ руб.} \times 0,48 = 174\,960 \text{ руб.}$	Дебет 20 «Изделие А» Кредит 25
Изделие Б	$364500 \text{ руб.} \times 0,15 = 54\,675 \text{ руб.}$	Дебет 20 «Изделие Б» Кредит 25
Изделие В	$364500 \text{ руб.} \times 0,37 = 134\,865 \text{ руб.}$	Дебет 20 «Изделие В» Кредит 25

Если распределение общепроизводственных расходов производят пропорционально нормативам, расчет выполняют в два этапа. Сначала определяют величину расходов по нормативу в пересчете на фактический выпуск. Для этого количество выпущенных из производства изделий умножают на установленный норматив расходов:

Наименование	Расчет общепроизводственных расходов по нормативу в пересчете на фактический выпуск
Изделие А	$250 \text{ шт.} \times 100 \text{ руб./шт.} = 25\,000 \text{ руб.}$
Изделие Б	$1500 \text{ шт.} \times 75 \text{ руб./шт.} = 112\,500 \text{ руб.}$
Изделие В	$746 \text{ шт.} \times 250 \text{ руб./шт.} = 186\,500 \text{ руб.}$
Итого	324 000 руб.

Затем определим соотношение фактической величины общепроизводственных расходов к их нормативной величине в пересчете на фактический выпуск:

$$364\,500 \text{ руб.} / 324\,000 \text{ руб.} = 1,125.$$

Нам остается умножить на этот коэффициент уже рассчитанные значения общепроизводственных расходов по нормативу в пересчете на фактический выпуск:

Наименование	Распределение фактических общепроизводственных расходов
Изделие А	$25\,000 \text{ руб.} \times 1,125 = 28\,125 \text{ руб.}$
Изделие Б	$112\,500 \text{ руб.} \times 1,125 = 126\,562,50 \text{ руб.}$
Изделие В	$186\,500 \text{ руб.} \times 1,125 = 209\,812,50 \text{ руб.}$
Итого	364 500 руб.

Аналогичным образом производится распределение общепроизводственных расходов пропорционально количеству машиночасов, затраченных на производство продукции. Сначала определяем общее количество машиночасов на весь выпуск, затем рассчитываем величину общепроизводственных расходов, приходящуюся на один машиночас, а потом подсчитываем величину общепроизводственных расходов, которую следует включить в себестоимость изделия.

Задание. Распределите общепроизводственные расходы пропорционально

машиноча сам, затраченным на производство продукции.

Считается, что величина общехозяйственных расходов не связана с объемом выпуска продукции и является условнопостоянной величиной. Поэтому эти расходы в конце месяца сразу списываются на счет 90 «Продажи». Такая операция отражается бухгалтерской записью:

Дебет 90 субсчет «Расходы на управление» Кредит 26.

До вступления в силу ФСБУ 5/2019 предприятие имело право включить общехозяйственные расходы в себестоимость выпущенной продукции. Но сейчас так делать нельзя.

На предприятиях иногда производят бракованные детали или изделия, то есть такие изделия, которые не соответствуют стандартам, техническим условиям или условиям договоров. Различают внешние и внутренние причины брака. Например, брак может появиться из-за скрытых дефектов в материалах или из-за внезапного отключения электроэнергии по вине поставщика. Иногда бракованную деталь или изделие можно исправить, затратив дополнительные материалы и рабочее время. В некоторых случаях брак бывает окончательным, т.е. неисправимым.

Факт производства бракованного изделия (детали) отражают в первичном учетном документе, форму которого разрабатывают на предприятии и утверждают в учетной политике. В этом документе указывают причины брака, количество бракованной продукции, виновников брака, расходы на устранение брака и (или) себестоимость бракованной продукции, суммы, подлежащие взысканию с виновников брака, и другую информацию.

Все расходы, связанные с бракованными изделиями, учитывают на счете 28 «Брак в производстве».

Потери от исправимого брака определяют как разницу между расходами, связанными с устранением брака, и суммами, удержанными с виновников брака (сотрудников, поставщиков).

В расходы, связанные с устранением брака, включают:
стоимость материальных ресурсов, израсходованных на исправление брака; зарплату рабочих, занятых исправлением брака;
начисленные на эту зарплату страховые взносы; другие расходы по исправлению брака.

Расходы по исправлению брака должны подтверждаться первичными документами (нарядом на сдельную работу, требованием на отпуск материалов).

Если брак был допущен по вине работника, то с него может быть взыскан материальный ущерб. Суммы ущерба, подлежащие удержанию с виновников брака, отражают по кредиту счета 28 в корреспонденции со счетом 732 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Если же брак был допущен по вине поставщика, то ему можно предъявить претензию. Тогда величину возмещения со стороны поставщика отражают по дебету счета 762 «Расчеты по претензиям».

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету 28 отразит потери предприятия от исправимого брака. Эту разницу относят на расходы текущего периода. В соответствии с требованиями ФСБУ 5/2019, запрещается включать в себестоимость готовой продукции все сверх нормативные расходы, связанные с плохой организацией хозяйственной деятельности.

В таблице перечислены бухгалтерские записи по учету исправимого брака.

Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции
28	10	60	Отпущены со склада материалы на исправление брака
28	70	100	Начислена заработная плата работнику за исправление брака
28	69	30,50	Начислены страховые взносы на заработную плату работника, занятого исправлением брака
732	28	80	Удержана сумма ущерба с виновника брака (работника предприятия)
762	28	–	Предъявлена претензия поставщику, виновному в возникновении брака
90	28	110,50	Списаны потери от исправимого брака на расходы текущего месяца

Обратите внимание!

Если материальноответственное лицо вносит деньги в кассу для погашения недостачи, то применять контрольнокассовую технику не требуется.

Если материальноответственное лицо откажется добровольно возместить недостачу, то организации следуют обратиться в суд.

Излишек, выявленный в ходе инвентаризации, должен быть оприходован. При этом бухгалтерсделает запись:

Дебет 01, 08, 10, 20, 41, 43, 50 и т.д. Кредит 91 «Прочие доходы».

Потери от неисправимого брака определяют вычитанием из себестоимости бракованных материальных ценностей (готовой продукции, полуфабрикатов и т.д.):

сумм, удержанных с виновников брака (сотрудников, поставщиков); стоимости бракованных изделий по цене возможного использования. Себестоимость бракованной продукции включает:

- стоимость материалов и сырья, используемых для изготовления продукции;
- расходы на оплату труда и взносы на социальное страхование и обеспечение;
- расходы на содержание и эксплуатацию производственного оборудования;
- цеховые расходы.

Например, на производство 20 деталей было отпущено 10 кг металла стоимостью 260 руб. за кг. Процесс производства деталей включает несколько операций. Расценки за первую операцию составляют 15 руб. за одну деталь, расценки за вторую операцию – 32 руб. за деталь. При обработке деталей на третьей операции две детали были непоправимо испорчены. Рассчитаем себестоимость брака:

- стоимость израсходованного металла на две детали 260 руб.;
- сумма заработной платы, начисленной за изготовление двух деталей на

предшествующихэтапах обработки:

$$(15 \text{ руб.} + 32 \text{ руб.}) \times 2 = 94 \text{ руб.};$$

– сумма страховых взносов (предположим, что тариф взносов на страхование от несчастныхслучаев на производстве составляет 4,5%)

$$94 \text{ руб.} \times 4,5\% = 4,23 \text{ руб.};$$

– расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО), подлежащие включению всебестоимость брака, обычно определяют по нормативу. Предположим, что норматив РСЭО составляет 26 руб. на одну деталь, тогда величина расходов составит 52 руб. Итого себестоимость окончательного брака:

$$260 \text{ руб.} + 94 \text{ руб.} + 4,23 \text{ руб.} + 52 \text{ руб.} = 409,23 \text{ руб.}$$

На эту сумму делаем проводку:

Дебет 28 субсчет «Неисправимый брак» Кредит 20 «Основное производство».

Окончательный неисправимый брак предприятие может продать или отдать в переработку. Тогда бракованную продукцию сначала приходят в составе материалов (готовой продукции) и передают на склад. Эта операция оформляется требованиемнакладной. Бухгалтерия выполняет следующую запись:

Дебет 10 (43) Кредит 28 субсчет «Неисправимый брак»

– оприходована бракованная продукция на склад.

Если бракованную продукцию предполагается использовать в деятельности предприятия, то ее оценивают по цене возможного использования. Методику расчета цены возможного использования предприятие должно разработать самостоятельно с учетом специфики производства.

Если же бракованную продукцию предполагается продать (например, как металлический лом), то ее оценивают по рыночной цене.

Разницу между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету 28 субсчету «Неисправимыйбрак» списывают на расходы текущего периода:

Дебет 90 Кредит 28 субсчет «Неисправимый брак».

Коммерческие расходы, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу», ежемесячно списывают в дебет счета 90 «Продажи».

Если торговая организация оплачивает счета по перевозке товаров сторонней транспортной организации, то допускается часть коммерческих расходов, относящихся к нереализованному остатку товаров на складе, оставлять на счете 44.

Расчет производится следующим образом:

4.2.8.1. определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаровна начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

4.2.8.2. определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

4.2.8.3. рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов к стоимости товаров;

4.2.8.4. определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Рассмотрим пример. Допустим, остаток транспортных расходов на начало месяца 8000 руб., сумма этих расходов за месяц составила 72 000 руб. Остаток товаров на складе на начало месяца – 54 000 руб.

За месяц на склад торгового предприятия поступило товаров на общую сумму

160 000 руб., стоимость реализованных товаров составила 175 000 руб.

Определим стоимость остатка товаров на конец месяца:

$$54\,000 \text{ руб.} + 360\,000 \text{ руб.} - 375\,000 \text{ руб.} = 39\,000 \text{ руб.}$$

Рассчитаем процент транспортных расходов:

$$(8000 \text{ руб.} + 72\,000 \text{ руб.}) / (375\,000 \text{ руб.} + 39\,000 \text{ руб.}) = 19,32\%$$

Рассчитаем сумму транспортных расходов, которую можно оставить в дебете счета 44 «Расходы на продажу»:

$$39\,000 \times 19,32\% = 7535 \text{ руб.}$$

Величина транспортных расходов, списанная за месяц:

$$(8000 \text{ руб.} + 72\,000 \text{ руб.}) - 7535 \text{ руб.} = 72\,465 \text{ руб.}$$

На эту сумму в конце месяца бухгалтер сделает проводку:

Дебет 90 Кредит 44.

Перед составлением отчетности проводят корректировку оценочных обязательств.

Оценочные обязательства возникают в связи с требованием законов и нормативных актов или в связи с публичными обязательствами, принятыми на себя организацией. Но величину этого обязательства точно рассчитать невозможно.

Например, в Трудовом кодексе содержится условие, по которому каждый работодатель обязан предоставить своим работникам ежегодный оплачиваемый отпуск. Минимальная продолжительность отпуска составляет 28 календарных дней, сумма отпускных зависит от средней заработной платы работников (с учетом премий и других вознаграждений, напрямую связанных с работой). Но численность работников на предприятии может изменяться – сотрудники увольняются по различным обстоятельствам, на их место нанимают других работников. Размер средней заработной платы тоже меняется, поэтому может оказаться, что величина начисленного резерва на оплату отпусков в течение года оказалась больше, чем сумма выплаченных отпускных.

Сумму неиспользованного оценочного обязательства следует присоединить к финансовому результату предприятия:

Дебет 96 «Резерв предстоящих расходов» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы». Величина начисленных резервов сомнительных долгов, резерва под снижение стоимости за

пасов и финансовых вложений тоже подлежит корректировке.

В конце отчетного года проверяют все остатки по счетам расчетов, и списывают при необходимости дебиторскую и кредиторскую задолженность с истекшим сроком давности.

Неистребованную дебиторскую задолженность (если не начислялся резерв сомнительных долгов) списывают на убытки:

Дебет 91 Кредит 62, 71 или 76.

При списании неистребованной кредиторской задолженности увеличивается прибыль организации:

Дебет 60, 66, 67, 70, 71, 76 Кредит 91.

Финансовый результат по продажам за месяц рассчитывают, сравнивая дебетовый и кредитовый оборот по счету 90. Точно так же определяют результат по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Таким образом, в течение года на счете 99 «Прибыли и убытки» накапливаются финансовые результаты. Организации, применяющие общий режим налогообложения, начисляют условный расход по налогу

на прибыль по ставке 20% от величины прибыли, признанной в бухгалтерском учете:

Дебет 99 Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если в отчетном периоде получен убыток, начисляют условный доход по налогу на прибыль: Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 99 «Прибыли и убытки».

После того как выполнены все корректировки и начислены налоги, разницу между дебетовым и кредитовым оборотом счета 99 переносят на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Если у предприятия по итогам года сформировалась прибыль, делают запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если же предприятие получило убыток, то выполняют обратную запись.

Перед тем как составлять бухгалтерскую отчетность, необходимо проверить равенство остатков и оборотов по дебету всех счетов остаткам и оборотам по кредиту счетов. Для этого используют оборотную сальдовую ведомость.

Возьмем типовые хозяйственные операции (табл. 7).

7. Хозяйственные операции

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Поступили от поставщика материалы на склад	10	60	1000
Учтен НДС по поступившим материалам	19	60	200
Принят к вычету НДС по поступившим материалам	68 НДС	19	200
Поступили от поставщика основные средства	08	60	50 000
Учтен НДС по поступившим основным средствам	19	60	10 000
Основные средства введены в эксплуатацию	01	08	50 000
Принят к вычету НДС по основным средствам	68 НДС	19	10 000
Отпущены со склада материалы для производства продукции	20	10	900
Начислена амортизация основных средств	20	02	200
Начислена заработная плата работникам за производство продукции	20	70	1000
Начислены взносы в государственные внебюджетные фонды	20	69	300
Удержан НДФЛ из зарплаты работников	70	68 НДФЛ	130
Выпущена из производства готовая продукция	43	20	2200
Отгружена покупателям готовая продукция по себестоимости	90	43	2000

Предъявлен счет покупателям за проданную им продукцию(по ценам реализации вместе с НДС)	62	90	3600
Начислен НДС с оборота по продаже продукции	90	68 НДС	600
Выявлен финансовый результат от продажи продукции(прибыль)	90	99	1000
Зачислены на расчетный счет деньги от покупателей	51	62	3000
Перечислено с расчетного счета поставщикам за материалы	60	51	1200
Перечислено с расчетного счета поставщикам за основное средство (частичная оплата)	60	51	30000
Перечислен в бюджет налог, удержанный с доходов работников	68 НДФЛ	51	130
Перечислены страховые взносы	69	51	300
Перечислена заработная плата работникам	70	51	870
Создан резерв сомнительной дебиторской задолженности	91	63	450
Отражен финансовый результат от создания резерва	99	91	450
Начислен доход от передачи основных средств в аренду	76	91	2000
Отражен финансовый результат от аренды	91	99	2000
Начислен налог на прибыль	99	68	510
Отражена нераспределенная прибыль	99	84	2040
Начислены дивиденды акционерам	84	75	204
Сформирован резервный капитал за счет нераспределеннойприбыли	84	82	102

Составим по этим данным оборотную сальдовую ведомость (табл. 8). В графу «Название счетов» выпишем наименования всех счетов, на которых были начальные остатки (это «Расчетный счет» и счет «Уставный капитал») и всех счетов, на которых отражались хозяйственные операции. Начальные остатки по «Расчетному счету» заносим в графу 2, а по счету «Уставный капитал» в графу 3. Величина остатков по дебету равна величине остатков по кредиту. Затем в графу 4 записываем дебетовые обороты, а в графу 5 – кредитовые обороты по каждому счету. Конечные остатки по счетам записываем в графу 6 – дебетовые остатки, и в графу 7 – кредитовые остатки.

8. Оборотная сальдовая ведомость (тыс. руб.)

Названия счетов	Остатки начальные		Обороты		Остатки конечные	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7

Основные средства			50 000		50 000	
Амортизация основных средств				200		200
Вложения во внеоборотные активы			50 000	50 000	—	
Материалы			1000	900	100	
НДС по приобретенным материальным ценностям (19)			10 200	10 200	—	
Основное производство (20)			2400	2200	200	
Готовая продукция (43)			2200	2000	200	
Расчетный счет (51)	50 000		3000	32 500	20 500	
Расчеты с поставщиками и подрядчиками (60)			31 200	61 200		30 000
Расчеты с покупателями и заказчиками (62)			3600	3000	600	
Резервы по сомнительным долгам (63)				450		450
Расчеты по налогам и сборам (68)			10 330	1240	9090	
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению (69)			300	300	—	—
Расчеты с персоналом по оплате труда (70)			1000	1000	—	—
Расчеты с учредителями (75)				204		204
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (76)			2000		2000	
Уставный капитал (80)		50 000				50 000
Резервный капитал (82)				102		102
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			306	2040		1734
Продажи (90)			3600	3600	—	—
Прочие доходы и расходы (91)			2450	2450	—	—
Прибыли и убытки (99)			3000	3000	—	—
Итого	50 000	50 000	176 586	176 586	82 690	82 690

Как видно, итоги по дебету и по кредиту совпали, это означает, что разноска по счетам выполнена, скорее всего, правильно, правильно подсчитана общая сумма оборотов и остатки по каждому счету.

Обратите внимание! Если просчитать общий итог по всем операциям в табл. 7, то мы получим сумму дебетовых и кредитовых оборотов из табл. 8.

Если же остатки и обороты не совпадают, то это значит, что в учете допущена ошибка, которую необходимо найти.

Обратите внимание! Сейчас бухгалтеру приходится все реже вручную пересчитывать итоги по ведомостям. Но иногда приходится это делать, поэтому представление о том, как можно найти счетную ошибку, не помешает.

Действие первое. Обязательно находим разницу между дебетовыми и кредитовыми итогами. Если обороты по дебету и кредиту совпадают, а разница только в конечных остатках, то ошибка допущена при их подсчете или записи. Можно построчно просмотреть оборотную сальдовую ведомость и пересчитать конечные остатки.

Бухгалтер предприятия знает, какие счета у него должны закрыться к концу месяца, на каких счетах может быть большой остаток, а на каких – маленький. Если бухгалтер видит, что образовался остаток, например по счету 90 «Продажи» или 26 «Общехозяйственные расходы», то это явный сигнал об ошибке. Если на активном счете появилось кредитовое сальдо (краснота) или, наоборот, на пассивном счете возник дебетовый остаток, то это тоже свидетельствует об ошибке.

Если не совпадают обороты по дебету и кредиту, то надо просмотреть журнал хозяйственных операций, возможно, какая-либо операция была записана только по дебету или кредиту счета (то есть не была выполнена двойная запись).

Действие второе. Если на первом шаге ошибка не найдена, величину расхождения между дебетовыми и кредитовыми оборотами делим пополам, и снова просматриваем журнал хозяйственных операций. Иногда бухгалтер записывает проводку дважды в дебет или кредит каких-либо счетов. Например, если поступили материалы от поставщика на сумму 1000 руб., бухгалтер, вместо того чтобы записать эту сумму в кредит счета 60, запишет ее в дебет счета 60.

Затем надо проверить, не делится ли нацело разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами на 9. Возможно, при записи суммы по проводке бухгалтер переставил местами цифры в числе. Например, за месяц была начислена амортизация в сумме 47 356 руб. При разноске бухгалтер записал по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» правильную величину, а по кредиту счета 02 указал сумму 43 756 руб. В результате между дебетовыми и кредитовыми оборотами по явится разница:

$47\,356 \text{ руб.} - 43\,756 \text{ руб.} = 3600 \text{ руб.}$ ($3600 \text{ руб.} / 9 = 400 \text{ руб.}$) Такие ошибки часто возникают, если операции разносят вручную.

Если разница между итогами по дебетовым и кредитовым оборотам является круглым числом (то есть в конце этого числа один или несколько нулей), то, возможно, допущена ошибка в разрядности чисел. Например, покупатель перечислил на расчетный счет организации 100 000 руб. Бухгалтер записал по дебету счета 51 – 100 000 руб., а по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 10 000 руб. Из-за этого появится разница:

$100\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.} = 90\,000 \text{ руб.}$

В том случае если бухгалтер перепробовал все средства, но все-таки не смог найти ошибку, он составит оборотную шахматную ведомость. В шахматной ведомости количество строк и граф одинаково, и равно количеству счетов, на которых записывались факты хозяйственной жизни, плюс два. В самой верхней строке и самой левой графе указывают наименования (номера) счетов. В самой нижней строке записывают итоги оборотов по кредиту каждого счета, а в самой правой графе – итоги оборотов по дебету каждого счета.

В таблице 9 приведен пример заполнения такой ведомости.

Таблица 9

	01	02	08	10	19	20	43	51	60	62	63	68	69	70	75	76	80	82	84	90	91	99	Итого по дебету
01			50 000																				50 000
02																							–
08									50 000														50 000
10									1000														1000
19									10 200														10 200
20		200		900									300	1000									2400
43						2200																	2200
51										3000													3000
60								31 200															31 200
62																				3600			3600
63																							–
68					10 200			130															10 330
69								300															300
70								870				130											1000
75																							–
76																					2000		2000
80																							–
82																							–
84															204			102					306
90							2000					600										1000	3600
91											450											2000	2450
99											510								2040		450		3000
Итого по кредиту	–	200	50 000	900	10 200	2200	2000	32 500	61 200	3000	450	1240	300	1000	204	–	–	102	2040	3600	2450	3000	176 586

Допустим, бухгалтеру надо записать в шахматную ведомость проводку Дебет 51 Кредит 62 на сумму 3000 тыс. руб.

В левой графе он ищет строку со счетом 51 (дебет), а в верхней строке – графу со счетом 62 (кредит). В ячейке на пересечении выбранной строки и графы бухгалтер записывает сумму 3000 тыс. руб.

Затем, когда все хозяйственные операции записаны в свои ячейки, подсчитывают общую сумму оборотов по дебету и кредиту каждого счета. Итоги оборотов по дебету получают при подсчете результатов по каждой строке, а итоги оборотов по кредиту – при подсчете результатов по каждой графе.

Чтобы определить общую величину оборотов по всем счетам, суммируют данные из самой правой графы (получают общую сумму оборотов по дебету) и данные из самой нижней строки (получают общую сумму оборотов по кредиту). Так как в шахматной ведомости величину оборотов по дебету и кредиту определяют, суммируют одни и те же показатели, только в разных направлениях (по горизонтали и по вертикали), то разницы между результатами подсчетов не должно быть.

После того как бухгалтер убедился в правильности заполнения регистров учета, он приступает к составлению отчетности. Информацию для составления отчетности он берет из Главной книги, оборотной сальдовой ведомости и шахматной ведомости, и из регистров аналитического учета.

Выручку в отчете о финансовых результатах показываем без начисленного НДС. Если из чистой выручки вычесть себестоимость реализованной продукции, получим валовую прибыль (валовый убыток).

Если организация не включает общехозяйственные и коммерческие расходы в себестоимость готовой продукции, то их показывают по особым строкам отчета, и получают прибыль (убыток) от продаж.

Затем в отчет записываем показатели, характеризующие прочие доходы и расходы организации. Доходы прибавляем к прибыли от продаж, а расходы вычитаем, в результате рассчитываем величину прибыли (убытка) до налогообложения. Прибыль организации облагается налогом. Из этого, что величина прибыли, определенная по правилам бухгалтерского учета обычно не совпадает с величиной прибыли, определенной по правилам налогового учета, возникают отложенные налоговые активы и обязательства.

Прибыль после уплаты налогов называют чистой прибылью.

Пример отчета о финансовых результатах приведен в табл. 10. Для экономии места укажем в таблице только те показатели, которые используются в нашем примере.

10. Пример отчета о финансовых результатах

Наименование показателя	Значение показателя за 2017 год, тыс. руб.
Выручка	3000
Себестоимость продаж	(2000)
Валовая прибыль (убыток)	1000
Прибыль (убыток) от продаж	1000
Прочие доходы	2000
Прочие расходы	(450)

Прибыль (убыток) до налогообложения	2550
Текущий налог на прибыль	(510)
Чистая прибыль (убыток)	2040

Чистая прибыль после уплаты налогов принадлежит собственникам хозяйствующего субъекта. На общем собрании акционеров или участников они принимают решение о том, как поступить с этой прибылью.

Во-первых, часть чистой прибыли может быть направлена на выплату дивидендов (дохода) участникам.

Во-вторых, часть чистой прибыли может быть направлена на погашение убытков прошлых лет, на увеличение резервного капитала и уставного капитала. В Уставе хозяйствующего субъекта может быть предусмотрено формирование специальных фондов за счет прибыли.

Весь свободный остаток прибыли называют нераспределенной прибылью.

Подробно сведения о распределении чистой прибыли предприятия можно увидеть в отчете об изменении капитала.

В нашем примере на выплаты акционерам было направлено 204 тыс. руб., а на формирование резервного капитала – 102 тыс. руб. Нераспределенная прибыль составила 1734 тыс. руб.

После того как определена величина нераспределенной прибыли и элементов капитала предприятия, можно приступить к составлению бухгалтерского баланса (табл. 11). Для экономии места укажем в таблице только те показатели, которые используются в нашем примере.

11. Пример составления бухгалтерского баланса

Наименование статьи баланса	Значение показателя	
	на 31.12.200X	на 31.12.200X1
Актив		
1. Внеоборотные активы		
Основные средства	49 800	—
Итого по разделу 1	49 800	—
2. Оборотные активы		
Запасы	500	—
Дебиторская задолженность	11 240	—
Денежные средства	20 500	50 000
Итого по разделу 2	32 240	50 000
Баланс	82 040	50 000
Пассив		
3. Капитал и резервы		
Уставный капитал	50 000	50 000

Резервный капитал	102	
Нераспределенная прибыль	1734	—
Итого по разделу 3	51 836	50 000
5. Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	30 204	—
Итого по разделу 5	30 204	—
Баланс	82 040	50 000

Основные средства показывают в балансе за вычетом начисленной по ним амортизации. В состав запасов входят остатки материалов, незавершенного производства и готовой продукции на складе. По строке «Дебиторская задолженность» в нашем примере отражены долги покупателей и арендаторов за вычетом резерва сомнительных долгов. Так же по этой строке показываем дебиторскую задолженность по НДС, которая возникла из-за того, что в отчетном периоде было приобретено значительное количество основных средств, по которым НДС был принят к вычету.

В составе кредиторской задолженности показан долг перед поставщиками и долг перед бюджетом по налогу на прибыль, а также обязательство по выплате дивидендов акционерам.

Обратите внимание! Остаток по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» показан в балансе развернуто – дебетовый остаток в активе баланса, а кредитовый остаток – в пассиве баланса.

Все хозяйствующие субъекты обязаны разработать учетную политику и вести бухгалтерский учет и составление отчетности в соответствии с этой учетной политикой.

Выбор определенных правил в учетной политике может существенно повлиять на показатели отчетности хозяйствующего субъекта.

Например, как сказано в ПБУ 6/01, хозяйствующий субъект вправе использовать следующие методы начисления амортизации основных средств:

- 1) линейный метод;
- 2) метод уменьшаемого остатка;
- 3) по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) пропорционально выпуску продукции, работ, услуг в натуральных единицах измерения. Для того чтобы определить, как избранный способ начисления амортизации повлияет на по

казатели отчетности, рассмотрим пример. Допустим, первоначальная стоимость основного средства 120 000 руб.; срок полезного использования 3 года.

Себестоимость реализованной продукции, за исключением амортизационных отчислений 20 000 руб., а выручка от продажи продукции 70 000 руб. Остатки незавершенного производства и готовой продукции на складе отсутствуют. Тогда при линейном способе начисления амортизации имеем:

норма амортизационных отчислений за год

$$(100\%) / 3 = 33,33\%;$$
сумма амортизации за год

$$120\,000 \times 33,33\% = 40\,000 \text{ руб.}$$

Изменения показателей баланса показаны в табл. 12.

12. Показатели баланса при линейном методе начисления амортизации

Актив	До начала производства продукции	После выпуска продукции	После продажи продукции
Основные средства (за вычетом амортизации)	120 000	80 000	80 000
Готовая продукция	—	20 000 + 40 000 = 60 000	—
Дебиторская задолженность	—	—	70 000
Итого	120 000	140 000	150 000
Пассив			
Уставный капитал	120 000	120 000	120 000
Прибыль	—	—	10 000
Кредиторская задолженность	—	20 000	20 000
Итого	120 000	140 000	150 000

В отчете о финансовых результатах будут следующие показатели:

Выручка	70 000
Себестоимость	60 000
Прибыль от продажи	10 000

Если же предприятие выберет для начисления амортизации способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2, то суммы амортизационных отчислений будут распределены по годам следующим образом:

Год	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Сумма амортизационны х отчислений за год	Остаточная стоимость на конец года
1	120 000	79 992	40 008
2	40 008	26 669	13 339
3	13 339	8892	4447
Итог о		115 553	

Тогда показатели баланса будут выглядеть следующим образом (табл. 13).

13. Показатели баланса при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка

Актив	До начала производства продукции	После выпуска продукции (первый год)	После продажи продукции
Основные средства (за вычетом амортизации)	120 000	40 008	40 008
Готовая продукция	—	99 992	—
Дебиторская задолженность	—	—	70 000
Итого	120 000	140 000	90 008
Пассив			
Уставный капитал	120 000	120 000	120 000
Убыток	—	—	(29 992)
Кредиторская задолженность	—	20 000	20 000
Итого	120 000	140 000	90 008

Отчет о финансовых результатах:

Выручка	70 000
Себестоимость	99 992
Убыток от продажи	(29 992)

Как видно из приведенного примера, формирование финансового результата и показателей бухгалтерского баланса во многом зависит от применяемой на предприятии учетной политики.

Обратите внимание! Изменять учетную политику можно только при наличии веских оснований. Все изменения вносятся в начале нового отчетного года.

Сравнительные показатели переносятся из бухгалтерской отчетности за предыдущий год без каких-либо корректировок, если организация в отчетном году не исправляла существенные ошибки прошлого года, бухгалтерская отчетность за который на момент выявления ошибки утверждена, и в ее учетную политику не вносились изменения.

Если организация в отчетном году исправляла существенные ошибки прошлого года, бухгалтерская отчетность за который на момент выявления ошибки утверждена, или вносила изменения в учетную политику, то корректировки сравнительных показателей могут не производиться в следующих случаях:

Исправлялись существенные ошибки прошлого года, отчетность за который утверждена	Вносились изменения в учетную политику
1. Невозможно установить связь ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки на конечный итог в отношении всех предшествующих отчетных периодов.	1. Изменения, внесенные в учетную политику организации в отчетном году, не оказали и не способны оказать существенное влияние на ее финансовое положение, финансовые результаты деятельности и (или) движение денежных средств.
2. Организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность	2. Оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному периоду, не может быть произведена с достаточной надежностью.
	3. Организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность

4.2. Бухгалтерский баланс и отчето финансовых результатах

4.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки хозяйственных средств организации по составу и размещению и источникам его образования в денежной оценке на определенную дату.

Все, что есть на предприятии, представляет его хозяйственные средства. Хозяйственные средства можно рассматривать с двух точек зрения:

- состава этих средств;
- источников формирования этих средств.

Если нам интересен состав хозяйственных средств (то есть мы ищем ответ на вопрос «Что есть на предприятии?»), нам нужно изучить активы предприятия.

Если нам интересен состав источников формирования этих активов (то есть ответ на вопрос

«Откуда появилось имущество?»), нам нужно изучить капитал и обязательства предприятия.

Структура бухгалтерского баланса отражает классификацию активов, обязательств и капитала хозяйствующего субъекта.

Общепринято, что бухгалтерский баланс делится на две части: актив и пассив, причем общая величина активов всегда должна быть равна общей величине пассивов.

Активы – это имущество и имущественные права, используя которые, предприятие может извлечь экономическую выгоду. Например, если у предприятия есть земельный участок, его можно:

- продать и получить за него деньги;
- сдать в аренду и получать арендную плату;
- вспахать и засеять, убрать урожай, продать и получить деньги;
- построить на земельном участке торговый центр, сдать его в аренду и получать деньги. Значит, земельный участок – актив предприятия.

В активе бухгалтерского баланса выделяют внеоборотные и оборотные активы. Внеоборотные активы используются предприятием для извлечения экономической выгоды длительное время (минимум – 12 месяцев).

В состав внеоборотных активов включают:

- нематериальные активы;
- результаты исследований и разработок;
- нематериальные поисковые активы;
- материальные поисковые активы;
- основные средства;
- доходные вложения в материальные ценности;
- финансовые вложения (долгосрочные);
- отложенные налоговые активы;
- прочие внеоборотные активы.

Нематериальные активы не имеют вещественной формы, чаще всего это результаты интеллектуальной деятельности. Они служат достаточно долго, используются для производства продукции или в управленческих целях и способны приносить экономическую выгоду хозяйствующему субъекту. Наличие нематериальных активов подтверждается надлежаще оформленными документами.

Основные средства – это объекты, предназначенные для производства продукции, работ или услуг, для управленческих целей или создающие необходимые условия для хозяйственной деятельности. Эти объекты материальны и служат не менее 12 месяцев. Они способны приносить организации экономические выгоды в будущем.

Доходные вложения в материальные ценности – это основные средства, которые хозяйствующий субъект специально приобретает, чтобы впоследствии передавать в краткосрочную или долгосрочную аренду.

Долгосрочные финансовые вложения – это инвестиции в уставные капиталы других организаций, в ценные бумаги, в совместную деятельность, осуществленные на срок более 12 месяцев в целях извлечения дохода.

Обратите внимание! Важно, что актив потенциально может принести экономическую выгоду предприятию. Фактически финансовые вложения могут оказаться убыточными.

Отложенные налоговые активы – это величина, на которую в будущие отчетные периоды предприятие может уменьшить сумму налога на прибыль.

В настоящее время все организации – налогоплательщики обязаны вести не только бухгалтерский, но и налоговый учет. Появление налогового учета связано с вступлением в силу главы 25 Налогового кодекса РФ. Подходы к формированию величины доходов и расходов в налоговом учете отличаются от подходов в бухгалтерском финансовом учете, из-за этого возникает разница в величине прибыли. Разница может с течением времени уменьшаться (такую разницу называют временной), а может не изменяться (постоянная разница).

Если разница между бухгалтерской и налоговой прибылью носит временный характер, в учете отражают отложенные налоговые активы (ОНА) или отложенные налоговые обязательства (ОНО). *Пример 1.* Доход ООО «Меркурий» составил 500 тыс. руб., расходы – 300 тыс. руб. Предположим, что эти величины совпадают в бухгалтерском и налоговом учете. Предприятие продало автомобиль, бывший в эксплуатации в течение трех лет. Срок полезного использования автомобиля – 5 лет, при продаже был получен убыток 36 тыс. руб.

По правилам финансового учета этот убыток признается сразу и уменьшает прибыль предприятия. По правилам налогового учета убыток тоже признается, но постепенно, в течение того периода, когда автомобиль можно было эксплуатировать. В нашем примере ежемесячно будет признаваться $1/24$ от суммы убытка. В таблице 14 показано, как ООО «Меркурий» определит свою прибыль.

5. Определение финансового результата в бухгалтерском финансовом и налоговом учете (образование ОНА)

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Выручка, тыс. руб.	500	500
Расходы (кроме убытка от продажи автомобиля), тыс. руб.	300	300
Убыток от продажи автомобиля, тыс. руб.	36	$36/24 = 1,5$

Прибыль, тыс. руб.	16 4	198,5
Условный расход по налогу на прибыль (ставка налога на прибыль 20%), тыс. руб.	$164 \times 20\% = 32,8$	
Налог на прибыль		$198,5 \times 20\% = 39,7$
Временная налоговая разница (отложенный налоговый актив), тыс. руб.	$32,8 - 39,7 = -7,1$	

Отложенный налоговый актив показывает, на какую величину будет **уменьшен** платеж по налогу на прибыль в будущих периодах.

Пример 2. Доход ООО «Меркурий» составил 500 тыс. руб., расходы – 300 тыс. руб. Предположим, что эти величины совпадают в бухгалтерском и налоговом учете. Предприятие приобрело неисключительное право пользования бухгалтерской программой 1С сроком на два года. Стоимость этого права пользования программой – 36 тыс. руб. Так как у ООО «Меркурий» нет исключительного права на этот актив, по действующим правилам его классифицируют как расход будущих периодов. В учетной политике в целях финансового учета предусмотрено равномерное списание расходов будущих периодов, то есть за один месяц в текущие расходы будет включена 1/24 стоимости права пользования программой. Но для налогового учета все расходы признаются сразу, в момент приобретения права пользования. В таблице 15 показано, как будет определяться прибыль ООО «Меркурий».

6. Определение финансового результата в бухгалтерском финансовом и налоговом учете (образование ОНО)

Наименование показателя	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Выручка, тыс. руб.	500	500
Расходы (кроме расходов на приобретение права пользования бухгалтерской программой), тыс. руб.	300	300
Расходы на приобретение права пользования бухгалтерской программой, тыс. руб.	$36/24 = 1,5$	36
Прибыль, тыс. руб.	198,5	164
Условный расход по налогу на прибыль (ставка налога на прибыль 20%), тыс. руб.	$198,5 \times 20\% = 39,7$	
Налог на прибыль		$164 \times 20\% = 32,8$
Временная налоговая разница (отложенное налоговое обязательство), тыс. руб.	$39,7 - 32,8 = 7,1$	

Отложенное налоговое обязательство показывает, на какую величину будет **увеличен** платеж по налогу на прибыль в будущих периодах.

Прочие внеоборотные активы включают все остальные виды активов, которые

не вошли в вышеперечисленные группы. Например, это затраты в незавершенное капитальное строительство, то есть затраты, связанные с созданием или приобретением основных средств. Такие затраты называют «Вложения во внеоборотные активы».

Обратите внимание! Хозяйствующий субъект может отражать стоимость незавершенного капитального строительства в отчетности в составе основных средств.

Кроме того, к прочим внеоборотным активам относят остатки по счету 07 «Оборудование к установке», суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств.

В состав **оборотных активов** включают такие активы, которые полностью меняют свою природу в ходе одного производственного цикла.

Например, на хлебокомбинате приобретают и оплачивают поставщикам муку, отправляют ее со склада в производственное подразделение, где из этой муки замешивают тесто, в течение дня из теста выпекают хлеб, хлеб развозят по магазинам и продают, а за полученные деньги снова покупают муку. Весь производственный цикл занимает несколько дней и повторяется снова и снова.

Среди оборотных активов выделяют:

- запасы;
- НДС по приобретенным материальным ценностям;
- дебиторскую задолженность;
- финансовые вложения (краткосрочные);
- денежные средства;
- прочие оборотные активы.

Запасы в свою очередь включают несколько элементов. Это сырье и материалы, которые являются основой для производства готовой продукции предприятия или используются для управленческих нужд. Предприятие может приобретать довольно сложные изделия, которые в дальнейшем войдут как составные части в готовую продукцию. Такой вид запасов называют покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.

После передачи в производство и начала обработки материалы и покупные полуфабрикаты превращаются в незавершенное производство, а на следующей стадии незавершенное производство становится готовой продукцией. Готовая продукция – это полностью завершенное обработкой изделие, соответствующее стандартам, техническим условиям или условиям договора с покупателем. Если по договору право собственности переходит к покупателю при определенных условиях (например, после оплаты продукции), то в учете продавца отражаются «Товары отгруженные», то есть готовая продукция, которая физически находится за пределами предприятия, но еще принадлежит продавцу. Это означает, что продавец может распорядиться данным активом по своему усмотрению, в то же время на продавце лежат все риски утраты или повреждения продукции.

Предприятия могут приобретать материальные ценности специально для перепродажи, тогда они классифицируются как «Товары».

Обратите внимание! Мы не можем исключительно по внешним данным определить, к какой категории активов относится та или иная вещь. Например, автомобиль «Газель» для завода производителя будет готовой продукцией, для

автосалона – товаром, а для предприятия-покупателя, ко торое будет использовать этот автомобиль для перевозки грузов, – основным средством.

Отдельная категория запасов – это расходы будущих периодов, то есть такие расходы, которые понесены в отчетном периоде, но фактически относятся и к будущим периодам. В частности, это стоимость нематериальных активов, на которые у предприятия нет исключительных прав.

Такой актив, как НДС по приобретенным материальным ценностям, связан с особенностями российской системы налогообложения. При продаже товаров, продукции, работ, услуг организации, применяющие общую систему налогообложения, обязаны начислить налог на добавленную стои мость (НДС). Но при покупке сырья, материалов, основных средств эти организации имеют право принять НДС, предъявленный поставщиками, к вычету.

Рассмотрим пример. ООО «Мечта» реализовало 8 комплектов плетеной мебели, цена реализации одного комплекта 10 тыс. руб., ставка НДС 20%. При отгрузке продукции будет начислен налог в сумме:

$$10 \text{ тыс. руб.} \times 8 \times 20\% = 16 \text{ тыс. руб.}$$

Для производства этой продукции были приобретены материалы стоимостью 15 тыс. руб., поставщик предъявил к оплате НДС в сумме

$$15 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 3 \text{ тыс. руб.}$$

После того как НДС будет принят к вычету, определим величину

$$\text{платежа в бюджет: } 16 \text{ тыс. руб.} - 3 \text{ тыс. руб.} = 13 \text{ тыс. руб.}$$

Для того чтобы предъявить НДС к вычету, следует проверить соблюдение трех условий:

- необходимо наличие правильно оформленного счетафактуры поставщика;
- приобретенные ценности должны быть оприходованы (поставлены на учет);
- приобретенные ценности будут использованы для производства продукции, реализация которой тоже облагается НДС.

Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, принять НДС к вычету нельзя. Например, в счетефактуре, выписанном поставщиком, есть ошибки. В этом случае

ООО «Мечта» должно потребовать внести необходимые исправления, а пока это не будет сделано, НДС по приобретенным материалам будет учитываться отдельно.

Если организация приобрела основное средство, может потребоваться время, иногда продол жительное, и дополнительные затраты, чтобы подготовить этот объект к эксплуатации. В течение данного периода объект будет учитываться как «Вложения во внеоборотные активы», а НДС по этому объекту можно будет принять к вычету только после ввода объекта в эксплуатацию.

Дебиторская задолженность означает, что какие-то лица имеют долги перед предприятием. Основную часть дебиторской задолженности составляет задолженность покупателей и заказчиков

за отгруженную им продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Но дебиторская задолженность может возникать и по расчетам с поставщиками, если предприятие перечислит им денежные средства в счет будущих поставок.

Работники предприятия тоже могут быть его должниками, например, по денежным суммам, выданным под отчет.

Иногда дебиторская задолженность образуется по расчетам с бюджетом. Предположим, что АО «Мечта» приобрело и ввело в эксплуатацию производственное оборудование, стоимостью 120 тыс. руб. Тогда НДС к вычету по приобретенному оборудованию составит

$$120 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 24 \text{ тыс. руб.}$$

В этой ситуации общая величина налога к вычету (24 тыс. руб. + 3 тыс. руб.) больше, чем величина начисленного с реализации налога 16 тыс. руб.

Возникает дебиторская задолженность по расчетам с бюджетом в сумме

$$27 \text{ тыс. руб.} - 16 \text{ тыс. руб.} = 11 \text{ тыс. руб.}$$

Краткосрочные финансовые вложения отличаются от долгосрочных финансовых вложений сроком, на который они сделаны. Чтобы правильно классифицировать финансовые вложения, необходимо знать намерения руководства предприятия в отношении этих вложений.

Денежные средства включают наличные денежные средства в кассе предприятия и денежные средства на счетах в банке.

У каждой организации или предприятия, являющихся самостоятельным юридическим лицом, есть хотя бы один расчетный счет. У филиалов и подразделений собственного расчетного счета может и не быть. Количество расчетных счетов зависит от масштабов предприятия и особенностей проведения расчетов с контрагентами.

Если организация ведет внешнеэкономическую деятельность, то ей понадобится валютный счет, для расчетов с зарубежными покупателями и поставщиками.

Обратите внимание! На территории Российской Федерации все расчеты между резидентами должны проводиться в российской валюте.

При необходимости предприятие или организация могут открыть в банке специальные счета, например для расчетов по аккредитиву.

Обратите внимание! Для учета денежных средств, размещенных на депозите, используется счет 55 «Специальные счета в банках». Этот счет находится в 5 разделе Плана счетов «Денежные средства». Но в бухгалтерском балансе величина денежных средств на депозите должна быть показана по строке «Финансовые вложения» в первом разделе баланса – если депозит открыт на срок более 12 месяцев, или во втором разделе – если депозит открыт на срок менее 12 месяцев, если отсчитывать от даты, на которую составлен баланс.

Прочие оборотные активы включают имущество, которое не попало в рассмотренные выше категории. Например, это могут быть остатки испорченных материалов или товаров, которые были выявлены при инвентаризации, но еще не списаны за счет виновных лиц или на убытки. Также по этой строке может отражаться стоимость долгосрочных активов к продаже. К долгосрочным активам к продаже относятся объекты основных средств при наличии одновременно следующих обстоятельств:

- использование объекта прекращено;
- принято решение о его продаже или ликвидации;

– возобновлять использование объекта не предполагается.

Так же к долгосрочным активам к продаже относятся предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся в результате выбытия (в том числе частичного демонтажа) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Исключением являются случаи, когда такие ценности классифицируются в качестве запасов.

Активы хозяйствующего субъекта могут финансироваться за счет собственных и заемных (привлеченных) источников.

К собственным источникам относят капитал предприятия. В состав капитала включают уставный капитал – денежную оценку средств, которые учредители передают хозяйствующему субъекту в момент его создания. В некоторых случаях минимальный размер уставного капитала определен законом, например, для обществ с ограниченной ответственностью это 10 тыс. руб. Величина уставного капитала и его распределение на доли (акции) фиксируется в Уставе организации.

Кроме уставного капитала источников финансирования активов может быть добавочный капитал. Один из источников формирования добавочного капитала является эмиссионный доход. Например, при создании публичного акционерного общества объявляется подписка на акции. Всего выпущено 1000 акций номинальной стоимостью 10 000 руб. каждая. Фактическая цена реализации акции составила 11 000 руб. В результате будет сформирован уставный капитал в размере 10 000 000 руб., и будет получен эмиссионный доход:

$$(11\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.}) \times 1000 \text{ шт.} = 1\,000\,000 \text{ руб.}$$

Таким образом, в акционерном обществе появится добавочный капитал в сумме 1 млн руб.

Другой источник формирования капитала организации – переоценка основных средств. Несмотря на то что операции по переоценке отражаются в бухгалтерском учете на счете 83

«Добавочный капитал», в бухгалтерском балансе результат переоценки показывается обособленно от других элементов капитала.

Публичные акционерные общества обязаны в соответствии с законом формировать резервный капитал. Другие хозяйствующие субъекты могут делать это по своему желанию. Источником формирования резервного капитала является прибыль организации.

Нераспределенная прибыль является важнейшим источником финансирования процесса расширенного воспроизводства на предприятии. Прибыль рассчитывается как превышение доходов предприятия над его расходами. Это один из важнейших показателей, по которому оценивают успешность финансово-хозяйственной деятельности субъекта.

Еще одним источником собственных средств организации являются амортизационные отчисления. Когда хозяйствующий субъект приобретает основные средства или нематериальные активы и начинает их использовать в своей деятельности, стоимость таких активов переносится на текущие расходы постепенно, путем начисления амортизации. Продавая продукцию, предприятие каждый раз включает в ее стоимость часть амортизационных отчислений. Но основные средства приобретаются не каждый день. До тех пор, пока не наступит необходимость обновить оборудование или другой объект основных средств, предприятие использует амортизационные отчисления в качестве источника финансирования.

Например, для производства пиломатериалов ООО «Тайга» приобрело дисковую пилораму за 330 тыс. руб., срок службы 40 месяцев. Так как это оборудование будет использоваться для извлечения дохода длительное время, то и расходы на его приобретение не списываются сразу, а капитализируются. Капитализированные расходы постепенно, по мере эксплуатации пилорамы, будут присоединяться к текущим расходам. Можно разными способами определять, какую именно сумму списать за тот или иной месяц, но чаще всего прибегают к способу равномерного списания. За один месяц величина амортизации составит:

$$330\,000 \text{ руб.} / 40 \text{ месяцев} = 8250 \text{ руб.}$$

Предположим, что за месяц было произведено и продано 50 м³ бруса, цена одного кубического метра 9500 руб., выручка составила 475 000 руб.

Расходы ООО за этот же период:

- лескругляк 280 000 руб.;
- зарплата работникам с отчислениями 60 000 руб.;
- расходы на электроэнергию, топливо, транспорт 40 000 руб.;
- амортизация пилорамы 8250 руб.

Прибыль до налогообложения 86 750 руб.

Предприятие обязано перечислить деньги поставщикам за лескругляк, за электроэнергию и транспортные услуги, заплатить рабочим и перечислить страховые взносы на заработную плату. Но новое оборудование оно пока покупать не будет, поэтому 8250 руб., полученные в составе выручки, так же как и 86 750 руб. прибыли, являются собственными средствами предприятия.

К источникам собственных средств относят три вида резервов, создаваемых хозяйствующим субъектом. Это:

- резерв под снижение стоимости материальных ценностей;
- резерв под обесценение финансовых вложений;
- резерв по сомнительным долгам.

Данные резервы создаются за счет прибыли предприятия. Например, ООО «Кардан» реализовало запасные части на общую сумму 500 000 руб., расходы составили 400 000 руб., прибыль – 100 000 руб. По действующим правилам бухгалтерского учета доход от реализации признают в момент отгрузки запасных частей, до получения денег от покупателя.

Руководство ООО «Кардан» получило информацию о том, что один из покупателей запасных частей испытывает финансовые трудности, и есть вероятность, что он не сможет полностью оплатить свой долг. Поэтому ООО «Кардан» создает резерв сомнительной задолженности на 10 000 руб., и на эту же величину отражает прочие расходы:

Дебет 91 Кредит 63 «Резерв сомнительных долгов».

Однако пока проблемный покупатель не объявлен банкротом, этот резерв использоваться не будет. Возможно, что покупатель решит свои проблемы и оплатит счет. Тогда ООО «Кардан» спишет резерв и увеличит на его сумму прибыль.

Предприятие может получить доступ еще к одному источнику финансирования, который с определенной долей условности можно отнести к собственным средствам. Это средства целевого финансирования и государственной помощи. Коммерческие предприятия не часто получают такие средства.

Если средства целевого финансирования или государственной помощи израсходованы строго на предусмотренные цели, то от предприятия не требуется их

возврата. Но если хозяйствующий субъект хотя бы часть таких средств израсходует не по назначению, эти средства будут изъяты, а на нарушителя дополнительно наложены финансовые санкции.

К привлеченным (заемным) источникам финансирования активов предприятия относят обязательства хозяйствующего субъекта перед третьими лицами. Эти обязательства подразделяют на долгосрочные – если срок их погашения превышает 12 месяцев, и краткосрочные, если срок их погашения менее 12 месяцев.

В состав долгосрочных обязательств входят долгосрочные займы и кредиты, отложенные налоговые обязательства и оценочные обязательства.

Оценочные обязательства возникают в связи с требованиями закона или какими-либо публичными обещаниями хозяйствующего субъекта. Величину этих обязательств на дату составления отчетности невозможно определить точно, поэтому их называют оценочными обязательствами.

Например, производители сложной бытовой техники дают потребителям гарантию на свои изделия. В случае скоропостижной поломки изделия они обязаны или провести гарантийный ремонт, либо заменить сломанное изделие исправным изделием. Все это требует определенных расходов, иногда значительных, но точно рассчитать их величину заранее невозможно.

В ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» требуется определять величину долгосрочного оценочного обязательства путем дисконтирования. Ставка дисконтирования, применяемая организацией, должна отражать существующие на финансовом рынке условия и риски, специфичные для данного обязательства. Например, организация приобрела оборудование для производства керамических изделий. Предполагается, что это оборудование прослужит семь лет, а затем потребуются провести его демонтаж и утилизацию. Предположительно расходы на демонтаж составят 60 тыс. руб. В качестве ставки дисконтирования предприятие выбирает ставку по облигациям государственного займа со сроком размещения 7 лет, она составляет 7,23%, дополнительно добавляют 1,77% – премию за риск. В этом случае величина оценочного обязательства, отражаемая в балансе, составит

$$60 \text{ тыс. руб.} / (1+0,09)^7 = 32,82 \text{ тыс. руб.}$$

К долгосрочным обязательствам относят и отложенные налоговые обязательства (ОНО). По мере погашения отложенного налогового обязательства увеличиваются суммы текущего налога на прибыль.

Кредит может предоставить кредитная организация на условиях срочности, возвратности и платности. Кредит предоставляется только в виде денежных средств.

Заем может быть получен как от любого юридического, так и физического лица. Объектом займа бывают не только деньги, но и любые вещи, определенные родовыми признаками. Заем может быть беспроцентным.

Краткосрочные обязательства включают обязательства, срок погашения которых менее 2 месяцев. Это:

- кредиты и займы;
- кредиторская задолженность;
- доходы будущих периодов;
- оценочные обязательства.

Кредиторская задолженность возникает чаще всего при расчетах с поставщиками и подрядчиками, которые дают отсрочку по платежам. Например, предприятие

приобрело у поставщика расходные материалы на сумму 18 тыс. руб. вместе с НДС. По условию договора купли-продажи оплату требуется провести не позднее 30 дней с момента получения материала. За это время предприятие успевает произвести из материала продукцию, продать ее и из полученной выручки оплатить счет поставщика. Таким образом, поставщик, предоставляющий отсрочку платежа, финансирует деятельность покупателя.

Обратите внимание! Так как ФСБУ «Запасы» требует включать в стоимость запасов, приобретенных на условиях отсрочки платежа на период, превышающий 12 месяцев, сумму денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки, то и величина кредиторской задолженности поставщикам будет учтена в меньшей сумме.

Например, ООО «Меркурий» приобрело партию товаров на общую сумму 2000 тыс. руб. Эта величина указана в накладной и счете-фактуре, которые организация-продавец передала покупателю. По условиям договора, ООО «Меркурий» предоставлена отсрочка платежа на 15 месяцев.

Если бы «Меркурий» оплатил эту партию товара в течение месяца, то тогда бы цена составила 1800 тыс. руб.

Поэтому бухгалтер должен будет сделать запись:

Дебет 41 «Товары» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и
подрядчиками» на сумму 1800 тыс. руб.

Разница 200 тыс. руб. будет постепенно списываться в течение всего периода, на который предоставлена отсрочка платежа.

Кредиторская задолженность регулярно возникает по расчетам с работниками. Как правило, работник должен сначала отработать определенное время на предприятии, а вознаграждение за свой труд он получает позднее. Например, на предприятии установлены даты для перечисления заработной платы – 20 число текущего месяца и 5 число следующего месяца. Начиная с первого числа и по двадцатое число, работник выполняет трудовые функции, производит продукцию, но вознаграждение он получит только за первые две недели месяца. Затем работник продолжает трудиться на предприятии, но оплата его труда опять немного запаздывает – вознаграждение за последние две недели месяца он получит только 5 числа следующего месяца.

Обычно организации и предприятия должны бюджету и внебюджетным фондам. Это связано с тем, что перечисление страховых взносов, налогов и сборов производится не ежедневно, а в сроки, установленные Налоговым кодексом. Например, если предприятие ежедневно отгружает свою продукцию покупателям, у него постоянно увеличивается кредиторская задолженность по НДС. Но Налоговый кодекс (статья 174) устанавливает, что налог следует перечислять за истекший квартал равными долями не позднее 25 числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом. Продавец получает от покупателя оплату за поставленные товары, работы, услуги, которая включает в себя налог на добавленную стоимость. Допустим, ООО «Мечта» отгрузило продукцию покупателям 25 марта 2021 года, на следующий день покупатель перечислил на расчетный счет ООО «Мечта» 90 000 руб., в том числе НДС 15 000 руб. Если предположить, что других облагаемых операций в первом квартале предприятие не осуществляло, то оно обязано перечислить налог в бюджет следующим образом:

– 5000 рублей не позднее 25 апреля;

- 5000 рублей не позднее 25 мая;
- 5000 рублей не позднее 25 июня.

Пока не наступили эти даты, предприятие может использовать полученные денежные средства в своих интересах и для своей выгоды.

Доходы будущих периодов – это доходы, которые получены в отчетном периоде, но признать их в качестве текущих доходов (то есть таких доходов, которые увеличивают прибыль предприятия) можно только в последующих периодах.

Чаще всего доходы будущих периодов фиксируют при безвозмездном получении имущества. Если оценочное обязательство начислено на срок менее 12 месяцев, то оно отражается в со ставе краткосрочных обязательств. Например, к таким обязательствам можно отнести резерв на оплату ежегодного отпуска работников.

Неразрывную связь между активами хозяйствующего субъекта и источниками их финансирования можно увидеть, если дать денежную оценку каждому элементу активов и каждому элементу источников финансирования. В противоположность активам источники финансирования называют пассивами организации.

Балансовые уравнения

Величина активов хозяйствующего субъекта всегда равна величине его пассивов. Это можно описать следующим уравнением:

$$A = П, \quad (1)$$

где А – величина активов; П – величина пассивов.

Активы хозяйствующего субъекта в основном представлены вещами и денежными средствами, их сравнительно легко сосчитать и оценить.

Пассивы (или источники финансирования активов), как мы выяснили раньше, делятся на собственные и заемные средства. Величину заемных средств или обязательств можно определить на основе документов, отражающих исполнение договоров. Например, покупатель и продавец заключили договор купли-продажи, в соответствии с которым продавец передал покупателю товары стоимостью 75 тыс. руб. Эта операция подтверждается документом (накладной). Следовательно, покупатель обязан заплатить продавцу эту сумму в оговоренный срок. Пока этот срок не наступил, покупатель использует заемные средства к своей выгоде.

Величину собственных источников финансирования (собственного капитала) можно определить по капитальному балансовому уравнению:

$$K = A - O, \quad (2)$$

где К – величина собственного капитала; О – величина обязательств, причем

$$K + O = П. \quad (3)$$

Уравнение (1) можно преобразовать:

$$A = K + O.$$

Это так называемое формальное уравнение двойственности.

Баланс отражает состав и величину активов и пассивов на определенную дату, этим он напо минает фотографию. Но хозяйствующий субъект не остается неизменным, в тех или иных масштабах он осуществляет деятельность, получает доходы и несет расходы. Рассмотрим, как доходы и расходы предприятия влияют на уравнение баланса.

Доход, согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации», – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (инвестиций). Например, ООО «Кардан» выполнило ремонтные работы, за которые получило от заказчика 25 тыс. руб. При выполнении работ общество израсходовало запасные части стоимостью 10 тыс. руб.

Доход получен в форме денежных средств. Денежные средства – это прирост активов ООО

«Кардан», а доход увеличивает собственный капитал предприятия. Влияние дохода на уравнение баланса можно показать следующим образом:

$$A + \Delta A_1 = K + Д + O,$$

где Д – величина дохода; ΔA_1 – прирост активов за счет поступления денежных средств.

Расход, согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением изъятия капитала собственником. ООО «Кардан» израсходовало на проведение ремонта запасные части, это уменьшение активов. А на величину расхода происходит уменьшение собственного капитала предприятия. Получаем следующее уравнение баланса:

$$A + \Delta A_1 - \Delta A_2 = K + Д - Р + O,$$

где Р – величина расхода; ΔA_2 – уменьшение активов за счет выбытия запасных частей.

Положительная разница между доходами и расходами – это прибыль предприятия. Если же разница получилась отрицательной, то предприятия получило убыток.

Хозяйственные операции и события можно разделить на четыре типа в зависимости от влияния на бухгалтерский баланс.

Первый тип хозяйственных операций затрагивает только статьи актива баланса. Например, если покупатель перечислит продавцу деньги на расчетный счет за полученную продукцию. Эта операция приведет к увеличению статьи бухгалтерского баланса «Денежные средства» и уменьшению статьи баланса «Дебиторская задолженность».

Второй тип хозяйственных операций затрагивает только статьи пассива баланса. Если по решению собственников (акционеров, участников) будет сформирован резервный капитал за счет нераспределенной прибыли организации, то это приведет к уменьшению статьи баланса «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и увеличению статьи баланса «Резервный капитал».

Если хозяйственная операция приводит к одновременному увеличению и актива, и пассива баланса, то тогда говорят о **третьем типе** хозяйственных операций. Примером такой операции может служить поступление материалов (увеличивается

статья актива «Запасы») от поставщика (увеличивается статья пассива «Кредиторская задолженность»).

Хозяйственные операции **четвертого типа**, напротив, приводят к одновременному уменьшению актива и пассива бухгалтерского баланса. Например, организация перечислила денежные средства с расчетного счета (уменьшение статьи актива «Денежные средства») в уплату налога (уменьшение статьи пассива «Кредиторская задолженность»).

Обратите внимание! Некоторые хозяйственные операции влияют не только на бухгалтерский баланс, но и на отчет о финансовых результатах.

4.2.2. Отчет о финансовых результатах

Между счетами бухгалтерского учета и бухгалтерским балансом есть тесная, но неоднозначная связь.

Баланс составляется на основании данных счетов, счета открывают на основании данных баланса. Два счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие расходы и доходы» с балансом не связаны.

Некоторым статьям баланса соответствует один счет (Например, Статья «Уставный капитал» – счет 80 «Уставный капитал»). Но многим статьям баланса соответствует несколько счетов. В частности, статья «Основные средства» формируется из остатков на счете 01 «Основные средства» и счете 02 «Амортизация основных средств».

Остатки некоторых счетов распределены между несколькими статьями баланса. Например, дебетовый остаток по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» чаще всего формирует показатель по статье «Дебиторская задолженность», но если срок погашения задолженности превышает 12 месяцев, то ее включают в статью «Прочие внеоборотные активы».

Остатки по дебету счетов, как правило, формируют показатели статей актива баланса. Однако дебетовый остаток по счету 81 «Собственные акции (доли)» записывают в пассив баланса в круглых скобках, что означает, что величина этого показателя вычитается из итога по разделу «Капитал и резервы».

Остатки по кредиту счетов, как правило, формируют показатели статей пассива баланса. Но остатки по так называемым регулирующим счетам вычитают из значений показателей по статьям активов. В таблице 16 перечислены статьи актива баланса, показатели которых указывают за минусом кредитовых остатков по регулирующим счетам.

7. Статьи актива баланса, показатели которых указывают за минусом кредитовых остатков по регулирующим счетам

Наименование статьи баланса	Остаток по дебету	Остаток по кредиту (вычитается)
Нематериальные активы	04 «Нематериальные активы»	05 «Амортизация нематериальных активов»

Основные средства	01 «Основные средства»	02 «Амортизация основных средств»
Запасы	10 «Материалы» 41 «Товары»	14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»
Долгосрочные финансовые вложения	58 «Финансовые вложения»	59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
Краткосрочные финансовые вложения		
Дебиторская задолженность	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	63 «Резервы по сомнительным долгам»

Рассмотрим порядок заполнения отдельных строк баланса.

В первом разделе баланса «Внеоборотные активы» мы видим следующие статьи:

- Нематериальные активы (стр. 1110);
- Результаты исследований и разработок (стр. 1120);
- Нематериальные поисковые активы (стр. 1130);
- Материальные поисковые активы (стр. 1140);
- Основные средства (стр. 1150);
- Доходные вложения в материальные ценности (стр. 1160);
- Финансовые вложения (стр. 1170);
- Отложенные налоговые активы (стр. 1180);
- Прочие внеоборотные активы (стр. 1190).

По строке 1110 бухгалтер организации должен отразить остаточную стоимость **нематериальных активов**.

Порядок учета нематериальных активов (НМА) регламентирует ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Обратите внимание! Для того чтобы организация могла признать нематериальный актив, у нее должны быть документы, **подтверждающие ее права** на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Если права организации еще не оформлены должным образом, то расходы на приобретение или создание актива классифицируются как **результаты исследований и разработок** и отражаются по строке 1120 бухгалтерского баланса.

Если актив соответствует критериям, перечисленным в ПБУ 14/2007, то при его поступлении выполняют запись:

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы». Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива зависит от способа его по

лучения. Если НМА приобретен за плату, его фактической стоимостью признается величина затрат, непосредственно связанная с его приобретением (в том числе расходы на регистрацию исключительного права на данный актив).

Если НМА создан самой организацией, то в его фактическую стоимость могут быть включены расходы на оплату труда работников, непосредственно создававших этот актив, страховые взносы (в ПФР, ФСС и ФОМС), расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, использованных при создании НМА, суммы

амортизационных отчислений по этим основным средствам.

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА может изменяться в случаях их переоценки или обесценения.

ПБУ 14/2007 разрешает коммерческим организациям ежегодно переоценивать НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА путем пересчета их остаточной стоимости на конец отчетного года.

Если рыночная стоимость нематериального актива увеличилась, проводят дооценку: Дебет 04 Кредит 83 «Добавочный капитал».

Если в предыдущие годы объект НМА уценивался и сумма уценки отнесена на финансовый результат в качестве прочих расходов, то сумма дооценки объекта НМА, равная сумме его уценки, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Например, в 2018 году объект НМА остаточной стоимостью 100 тыс. руб. уценили на 15 тыс. руб. Бухгалтер сделал следующую запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 04 «НМА» на сумму 15 тыс. руб.

В 2019 году существенных изменений рыночной стоимости не произошло, а в 2020 году она увеличилась на 27 тыс. руб. Бухгалтер отразит дооценку объекта НМА в пределах ранее произведенной уценки следующей записью:

Дебет 04 Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму 15 тыс. руб.

Величину дооценки, превышающую сумму ранее произведенной уценки, запишут проводкой: Дебет 04 Кредит 83 на сумму 12 тыс. руб.

Проверка НМА на обесценение производится в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности – МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Остаточная стоимость НМА рассчитывается как разность между фактической стоимостью и величиной амортизации.

В ПБУ 14/2007 предусмотрено три способа начисления амортизации НМА:

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

Если срок полезного использования нематериального актива надежно определить нельзя, то амортизация по такому активу не начисляется.

Пример. По состоянию на 01.01.2021 года в организации имелся объект НМА (товарный знак) первоначальной стоимостью 250 тыс. руб., сумма накопленной амортизации составила 75 тыс. руб., срок полезного использования 10 лет.

В марте 2021 года была приобретена компьютерная программа, классифицированная в качестве НМА. Первоначальная стоимость программы 120 тыс. руб., установлен срок полезного использования 4 года.

По состоянию на 31.12.2021 года была проведена дооценка остаточной стоимости товарного знака на 50 тыс. руб.

Изменения на счета бухгалтерского учета за 2021 год показаны в таблице (тыс. руб.):

Счет 04 «НМА»	Дебет	Кредит	Счет 05 «Амортизация НМА»	Дебет	Кредит
Остаток на начало года	250		Остаток на начало года		75
Поступление компьютерной программы	120		Начислена амортизация товарного знака		25
Переоценка товарного знака	50		Начислена амортизация компьютерной программы		22,5
Остаток на конец года	420		Остаток на конец года		122,5

Расчет амортизации

Наименование	Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Количество месяцев 2021 года для начисления амортизации	Сумма амортизации
Товарный знак	250	10 лет	12	25
Компьютерная программа	120	4 года	9	22,5

Заполним баланс

Статья баланса	Строка	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019
Нематериальные активы	1110	298	175	200

По строке 1120 отражается информация о расходах на завершённые научноисследовательские, опытноконструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно.

Это расходы на работы, по которым получены результаты:

- подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке;
- не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами законодательства.

Учет расходов на НИОКР ведут в соответствии с ПБУ 17/02. В этом положении перечислены критерии, при наличии которых признаются расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, определен состав этих расходов.

Расходы на НИОКР собирают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 088. После завершения работ, результаты которых будут использоваться в производственной или управленческой деятельности организации, эти расходы списывают проводкой:

Дебет 04 субсчет «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» Кредит 088.

Эти расходы впоследствии списываются либо линейным способом, либо пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Например, в мае 2019 года были завершены НИОКР, сумма расходов составила 72 тыс. руб. Эти расходы организация списывает линейным способом, установлен срок списания расходов 3 года. В августе 2020 года были завершены работы по другому проекту, сумма расходов составила 420 тыс. руб. Для этих НИОКР был установлен срок списания 5 лет.

Таким образом, за 2019 год по первому проекту были списаны расходы в сумме 14 тыс. руб., а в 2020 году и в 2021 году – в сумме 20 тыс. руб.

По второму проекту в 2020 году были списаны расходы в сумме 28 тыс. руб., в 2021 году – 84 тыс. руб.

В балансе организации по строке 1120 будут отражены следующие суммы.

Статья баланса	Строка	31.12.202 1	31.12.202 0	31.12.201 9
Результаты исследований и разработок	1120	326	430	58

По строке баланса 1130 отражается стоимость **нематериальных поисковых активов**. Эту строчку заполняют только те организации, которые ведут поиск и разведку полезных ископаемых.

Такие организации учитывают нематериальные поисковые активы (НПА) в соответствии с нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011). Бухгалтерский учет НПА ведется на отдельном субсчете к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По строке 1130 приводится информация о сумме фактических затрат на приобретение (со здание) НПА с учетом переоценки, амортизации и обесценения.

Аналогичным образом эти организации формируют показатель по строке 1140 бухгалтерского баланса «**Материальные поисковые активы**».

По строке бухгалтерского баланса 1150 записывают остаточную стоимость **основных средств** организации. Если по каким-либо объектам основных средств

амортизацию не начисляют, то тогда записывают первоначальную или восстановительную стоимость этих объектов.

Бухгалтерский учет основных средств в 2021 году регулируется следующими документами:

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;
- Методические указания по учету основных средств (утверждены приказом Минфина

№ 91н от 13.10.2003).

Но хозяйствующие субъекты вправе применять ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», которые станут обязательны для применения, начиная с отчетности за 2022 год.

Для признания актива в качестве основного средства необходимо одновременное выполнение четырех условий:

1. Объект должен иметь материально-вещественную форму. Если это условие не выполняется, то такой объект будет признан нематериальным активом (НМА).

2. Объект должен быть предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности. Если организация является промышленным предприятием, то для нее обычная деятельность – это производство и реализация продукции. Для строительной организации обычной деятельностью будет осуществление строительно-монтажных работ. К обычной деятельности также относят использование основных средств для охраны окружающей среды и управленческие нужды. Но если, например, фрезерный станок или грузовой автомобиль приобретены для последующей перепродажи, то такие объекты нельзя учитывать как основное средство.

3. Организация предполагает использовать объект в течение периода, превышающего 12 месяцев. В том случае, когда на предприятии более длительный производственный цикл (например, в судостроении), срок полезного использования должен быть не меньше, чем длительность этого производственного цикла.

4. Объект в будущем будет создавать доход для предприятия. Важна потенциальная возможность генерирования экономических благ. Например, противопожарная сигнализация напрямую в производственном процессе не задействована. Но если на предприятии начнется пожар, его быстро потушат – величина потерь от возгорания будет минимальна, а уменьшение потерь эквивалентно получению дополнительного дохода. Возможно, что на предприятии возгорание никогда не случится, но это не означает, что противопожарная сигнализация не нужна.

Если объект по каким-либо причинам не пригоден к эксплуатации, то его нельзя учитывать в составе основных средств. Например, организация решила продать станок и демонтировала его. В этом случае станок следует классифицировать как долгосрочный актив к продаже.

В форме бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина № 66н, нет отдельной строки для отражения величины незавершенных капитальных вложений. Организация вправе самостоятельно выбрать один из вариантов формирования показателей баланса:

- включить стоимость незавершенных капитальных вложений в величину показателя по строке 1150 «Основные средства»;
- добавить в баланс отдельную строку для незавершенных капитальных

вложений;

– если величина незавершенных капитальных вложений незначительна, включить ее в показатель по строке 1190 «Прочие внеоборотные активы».

По строке 1150 организация может отразить стоимость **права пользования активами**, если она применяет ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

Организация, применяющая ФСБУ 6/2020, вправе самостоятельно установить лимит стоимости основных средств. Если стоимость объекта окажется ниже величины лимита, то затраты на приобретение объекта признаются расходами периода, в котором приобретен данный объект.

Например, в апреле 2021 года приобретен компьютер, сумма расходов на покупку составила 60 тыс. руб., НДС – 12 тыс. руб., срок полезного использования 3 года. Бухгалтерские записи показаны в табл. 17.

В соответствии с ПБУ 6/01, к малоценным основным средствам организация может отнести объекты, стоимость которых не превышает 40 тыс. руб. Поэтому по компьютеру следует начислять амортизацию в течение срока полезного использования.

Если же организация будет применять ФСБУ 6/2020, то она вправе установить более высокий лимит (например, 100 тыс. руб., как в ст. 256 НК РФ). Расходы на приобретение компьютера бухгалтер спишет в апреле полностью.

Таблица 17

Содержание операции	Организация применяет					
	ПБУ 6/01			ФСБУ 6/2020		
	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Принят к оплате счет поставщика	08	60	60	08	60	60
Учен НДС	19	60	12	19	60	12
Компьютер введен в эксплуатацию	01	08	60	01	08	60
НДС принят к вычету	68	19	12	68	19	12
Начислена амортизация за май	26	02	1,667	–	–	–
Списаны расходы на приобретение компьютера в апреле	–	–	–	26	01	60

Первоначальная стоимость основных средств определяется в соответствии с ПБУ 6/01 или ФСБУ 26/2020, если организация приняла решение о досрочном применении этого федерального стандарта.

К капитальным вложениям можно отнести:

– затраты на приобретение имущества (или отдельных его частей), которое в дальнейшем предполагается использовать в качестве основных средств. Например, если предприятие АО «Меркурий» приобретает у производителя АО «Интеграл» оборудование для обжига керамических изделий, то сумма этих затрат будет

классифицирована в качестве капитальных вложений;

– затраты на приобретение имущества (или отдельных его частей), которое в дальнейшем предполагается использовать в процессе приобретения, создания, улучшения или восстановления объектов основных средств. Предположим, что АО «Меркурий» планирует построить здание мастерской, и для этого приобретает пенобетонные блоки. Затраты на покупку этих блоков тоже будут классифицированы как капитальные вложения. Бухгалтер выполнит следующие записи:

Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 – приобретены пенобетонные блоки;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 10 «Материалы» блоки переданы на строительную площадку;

– затраты, связанные со строительством, сооружением или изготовлением основных средств, в том числе затраты на подготовку проектной документации, организацию строительной площадки и осуществление авторского надзора;

– затраты, необходимые для доставки объекта к месту эксплуатации, и приведение в состояние, в котором он пригоден для дальнейшего использования. Например, оборудование для обжига керамических изделий необходимо доставить из Воронежа в Тамбов. Перевозить оборудование может транспортная компания, тогда расходы бухгалтер АО «Меркурий» запишет проводкой Дебет 08 Кредит 60. Если же перевозку осуществляет предприятие самостоятельно, то тогда эти затраты могут отразить такими проводками:

Дебет 08 Кредит 70 (заработная плата водителя), Кредит 69 (страховые взносы с этой заработной платы), Кредит 10 (ГСМ), Кредит 02 (амортизация автотранспорта);

– затраты на проведение пусконаладочных работ и испытаний;

– затраты на улучшение и восстановление объекта (в том числе, на технические осмотры и техническое обслуживание);

– затраты на коренное улучшение земель.

Перечень затрат, которые можно включить в капитальные вложения, является открытым. Но эти затраты должны быть необходимым условием для приобретения (создания) основного средства.

Чаще всего основные средства поступают на предприятия в результате покупки за деньги. Необходимо помнить, что расчеты наличными денежными средствами между предприятиями ограничены. Платеж в рамках одного договора не должен превышать 100 тыс. руб., иначе предприятию грозит штраф. Крупные и средние организации, как правило, являются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС).

Если покупатель (заказчик) перечислит продавцу (подрядчику) аванс, то затраты в этом случае возникают только после того, как поставщик (подрядчик) выполнит свои обязательства.

При перечислении предварительной оплаты возникает дебиторская задолженность поставщика или подрядчика:

Дебет 60, субсчет «Расчеты по авансам уплаченным» Кредит 51.

После того, как контрагент передаст будущий объект основных средств, признаются капитальные вложения:

Дебет 08 Кредит 60, субсчет «Текущие расчеты» отражены затраты на приобретение обь

екта, и

Дебет 60, субсчет «Текущие расчеты» Кредит 60, субсчет «Расчеты по

авансам уплачен

ным» – зачтен ранее перечисленный аванс (предварительная оплата).

Если объект основных средств получен в качестве вклада в уставный капитал или безвозмездно от акционеров (участников), то в этом случае увеличение капитала организации приравнивается к возникновению обязательств перед собственниками.

В ПБУ 26/2020 приведен перечень расходов, которые можно включить в стоимость капитальных вложений, и перечень расходов, которые нельзя включать.

Включаем в фактические затраты	Не включаем в фактические затраты
– уплаченные или подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений суммы; – стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений; – амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений; – затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов; – заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями страховые взносы; – связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;	– затраты, понесенные до принятия решения о капитальных вложениях; – затраты на поддержание работоспособности или исправности основных средств, их текущий ремонт (за исключением затрат на ремонт ОС, используемых при осуществлении капитальных вложений); – затраты на неплановые ремонты основных средств, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией; – затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины); – затраты, возникшие в связи с чрезвычайными ситуациями; – обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений; – управленческие расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением и (или) восстановлением основных средств;

Включаем в фактические затраты	Не включаем в фактические затраты
– величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников организации; – иные затраты	– расходы на рекламу и продвижение продукции; – затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся основных средств организации, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений; – затраты на обучение персонала; – любые затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления основных средств
Отражаем проводкой Дебет 08 Кредит 60, 10, 70, 69, 96, 02....	Отражаем проводкой Дебет 91 Кредит 60, 10, 70, 69, 96, 02....

Возмещаемые налоги (НДС) не включают в величину капитальных вложений.

В первоначальную стоимость ОС в числе прочего включается сумма оценочных обязательств по их демонтажу и утилизации, а также по восстановлению окружающей среды, если возникновение таких обязательств непосредственно связано с приобретением, сооружением и изготовлением этих ОС.

Но в момент поступления объекта невозможно точно определить сумму затрат, которые понадобятся для этого.

Например, на дату приема к учету основного средства величина расходов на демонтаж и утилизацию похожего объекта составила 15 217 руб. Срок полезного использования объекта семь лет. С одной стороны, необходимо учесть рост величины расходов из-за влияния инфляции. Допустим, средний индекс инфляции по данным Росстата за последние пять лет составил 5%. Тогда расходы на демонтаж через семь лет будут равны

$$15\,217 \text{ руб.} \times 1,05^7 = 21\,412 \text{ руб.}$$

Затем следует определить ставку дисконтирования, по которой будем рассчитывать современную величину оценочного обязательства. Как указано в ПБУ 8/2010, ставка дисконтирования должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства.

В качестве ставки дисконтирования организация может выбрать ключевую ставку Банка России.

Тогда величина оценочного обязательства составит

$$\frac{21\,412 \text{ руб.}}{(1+0,0425)^7} = 16\,000 \text{ руб.}$$

Величина капитальных вложений уменьшается на суммы всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации, вне зависимости от формы их предоставления.

При осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев, в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией, если бы расчеты осуществлялись сразу.

Учет разницы между суммой, включенной в капитальные вложения, и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, ведут так же, как и учет расходов по займам и кредитам (ПБУ 15/2008).

В ПБУ 15/2008 сказано, что «расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся».

Например, АО «Меркурий» приобрело оборудование у АО «Интеграл», номинальная стоимость 1000 тыс. руб. По условиям договора покупателю предоставлена отсрочка пятнадцать месяцев с момента покупки.

В тех же случаях, когда покупатель приобретает аналогичное оборудование и оплачивает его в течение десяти дней, цена составляет 960 тыс. руб.

Разницу в 40 тыс. руб. рассматривают как проценты за предоставленную рассрочку платежа. Поэтому в момент приобретения оборудования бухгалтер АО «Меркурий» сделает запись:

Дебет 08 Кредит 60 на сумму 960 тыс. руб.

Разницу бухгалтер будет равномерно списывать в течение пятнадцати месяцев отсрочки: Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2666,67 руб.

Через пятнадцать месяцев АО «Меркурий» погасит задолженность:

Дебет 60 Кредит 51 на сумму 1000 тыс. руб.

Иногда для приобретения объектов основных средств предприятие берет кредит в банке или заем в иной организации. По общему правилу проценты, начисленные за пользование чужими денежными средствами, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Однако если предприятие приобретает инвестиционную недвижимость, то в этом случае проценты по заемным средствам, начисленные до момента ввода объекта в эксплуатацию, надо включить в первоначальную стоимость этого объекта.

Например, предприятие 3 февраля 2019 года получило кредит под 14% годовых сроком на пять лет и в сумме 30 млн руб. на строительство торгового центра.

Строительство продолжалось до 25 августа 2020 года включительно. Общая сумма расходов (без учета процентов) составила 150 млн руб. 26 августа 2020 года объект был введен в эксплуатацию. На этот момент бухгалтерия предприятия выполнила следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражены расходы на строительство торгового центра	08	60, 70, 69, 02, 10...	150 000 000
Учтены проценты за использование заемных средств	08	67	6 551 421,78
Объект введен в эксплуатацию 26.08.2020 г.	01	08	21 551 421,78

Начислены проценты за период с 26.08.2020 по 31.12.2020	912	67	1 468 852,48
---	-----	----	-----------------

Сумму процентов рассчитали следующим образом:

- величина процентов в расчете на год
 $30\,000\,000 \text{ руб.} \times 14\% = 4\,200\,000 \text{ руб.};$
- величина процентов, начисленная за один день в 2019 году:
 $4\,200\,000 \text{ руб.} / 365 \text{ дней} = 11\,506,85 \text{ руб.};$
- величина процентов, начисленная за один день в 2020 году:
 $4\,200\,000 \text{ руб.} / 366 \text{ дней} = 11\,475,41 \text{ руб.}$

Количество дней с момента получения кредита до момента ввода торгового центра в эксплуатацию:

Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Итого
	26 дней	31 день	30 дней	31 день	30 дней	148 дней
Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	
31 день	31 день	30 дней	31 день	30 дней	31 день	184 дня
Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	
31 день	29 дней	31 день	30 дней	31 день	30 дней	182 дня
Июль	Август					
31 день	25 дней					56 дней

Начисленные за этот период проценты

- в 2019 году

$$11\,506,85 \text{ руб.} \times 332 \text{ дня} = 3\,820$$

- в 2020 году

$$274,20 \text{ руб.};$$

$$11\,475,41 \times 238 \text{ дней} = 2\,731\,147,58 \text{ руб.}$$

В 2020 и последующих годах, вплоть до полного погашения кредита, начисленные проценты будут отражать по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если основные средства не приобретаются за денежные средства, то в соответствии с ФСБУ 26/2020 их необходимо оценивать по справедливой стоимости.

Справедливая стоимость определяется по правилам, установленным МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости».

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже объекта основных средств в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Для определения справедливой стоимости чаще всего используют три подхода:

- рыночный;
- затратный;
- доходный.

Иногда при проведении оценки прибегают к одному способу, иногда применяют два или три способа, а потом выбирают из диапазона полученных значений такое, которое наилучшим образом отражает характеристики объекта.

Оценка базируется на исходных данных, причем предпочтительнее наблюдаемые исходные данные. Например, при наличии активного рынка актив может оцениваться по цене покупателя или по цене продавца. Допускается использование среднерыночных цен.

МСФО 13 устанавливает иерархию исходных данных, используемых для определения справедливой стоимости.

Лучше всего, если доступны данные о цене сделок на активном рынке по идентичным объектам основных средств.

Если сделки с каким-либо активом осуществляются достаточно часто, регулярно и в достаточных объемах, то такой рынок считается активным. Информация о ценах в этом случае не нуждается в корректировке.

Если таких данных нет, то тогда используют информацию о сделках с похожими (аналогичными) объектами на активном рынке или о сделках об идентичных объектах на неактивном рынке. Такую информацию необходимо корректировать.

Пример определения справедливой стоимости недвижимости рыночным методом.

Учредитель ООО «Парус» передает в качестве вклада в уставный капитал АО «Берег» здание торгового центра. Общая площадь здания составляет 5000 м², есть парковка на 50 мест, хорошая транспортная доступность, рядом (в 3 минутах ходьбы) расположена остановка общественного транспорта.

Для определения справедливой стоимости этого объекта рыночным способом выбрали три аналогичных объекта, расположенных в этом же городе. Информация приведена в таблице.

Наименование объекта	Цена продажи за 1 м ² , д.е.	Общая площадь, м ²	Количество парковочных мест	Близость к остановке общественного транспорта,	Транспортная доступность
----------------------	---	-------------------------------	-----------------------------	--	--------------------------

				мин	
ТЦ «Антарес»	236 000	2140	10	0	Низкая
ТЦ «Бетельгейзе»	275 000	4600	110	10	Хорошая
ТЦ «Вега»	320 000	8300	70	5	Средняя
Оцениваемый объект	?	5000	85 мест	3	Хорошая

Основываясь на данной информации, проведем корректировку цены одного квадратного метра общей площади. Если объект, выбранный для сравнения, по какому-либо параметру лучше оцениваемого объекта, то нам надо будет снизить справедливую цену квадратного метра для оцениваемого объекта. Процент снижения или повышения справедливой цены является предметом профессионального суждения.

Например, в ТЦ «Антарес» количество парковочных мест существенно меньше, чем в нашем объекте. Следовательно, наш объект можно оценить по более высокой стоимости.

Наименование объекта	Цена продажи за 1 м ² , д.е.	Количество парковочных мест	Близость к остановке общественного транспорта	Транспортная доступность	Скорректированная цена за 1 м ² , д.е.
ТЦ «Антарес»	236 000	+15%	–5%	+10%я	$236\,000 + 236\,000 \times 20\% = 283\,200$; $15\% - 5\% + 10\% = 20\%$
ТЦ «Бетельгейзе»	275 000	–5%	+7%	0 %	$275\,000 + 275\,000 \times 2\% = 280\,500$
ТЦ «Вега»	320 000	0%	+3%	+3%я	$320\,000 + 320\,000 \times 6\% = 339\,200$
Оцениваемый объект	?	85 мест	3 мин	Хорошая	

Итоговую величину рассчитаем путем умножения скорректированных цен на удельный вес каждого объекта. Удельный вес показывает, насколько похожими являются сравниваемые объекты, он отражает все прочие характеристики торговых центров, которые мы не анализировали по отдельности. Например, архитектурные особенности, район города (центр или окраина) и т.п.

Так как ТЦ «Вега» наиболее подходит по своим характеристика к оцениваемому объекту, его удельный вес приняли за 50%, по двум другим торговым центрам – 25%.

В итоге получаем цену за один метр квадратный общей площади объекта:

$$339\,200 \times 50\% + 280\,500 \times 25\% + 283\,200 \times 25\% = 169\,600 + 70\,125 + 70\,800 = 310\,525 \text{ д.е.}$$

Общая справедливая стоимость оцениваемого торгового центра составит

$$5000 \text{ м}^2 \times 310\,525 \text{ д.е.} = 1\,552\,625\,000 \text{ д.е.}$$

При поступлении объектов основных средств от учредителей и участников в бухгалтерском учете делают запись:

Дебет 08 Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Если предприятие получает объект основных средств от акционеров (участников) в момент создания этого предприятия или в случае увеличения уставного капитала, то тогда в процессе определения первоначальной стоимости объекта обязательно должен участвовать независимый оценщик. Это установлено федеральными законами «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями и руководством общества, не может быть выше величины оценки, произведенной оценщиком.

Рассмотрим пример. ОА «Эверест» и ИП Чулков С. Ю. решили зарегистрировать ООО

«Сигма». Размер доли в уставном капитале – 4000 тыс. руб.

Участники договорились между собой, что ОА «Эверест» внесет в качестве вклада в уставный капитал общества грузовик «КАМАЗ». Это грузовик первоначально был приобретен за 4600 тыс. руб., НДС (по ставке, действовавшей до 2019 года, 18%), при вводе в эксплуатацию принят к вычету НДС в сумме 828 тыс. руб. За время эксплуатации грузовика начислили амортизацию в сумме 736 тыс. руб.

Согласованная участниками справедливая стоимость – 3800 млн руб., а оценка независимого оценщика – 3850 тыс. руб.

При передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал передающая сторона обязана частично восстановить НДС, ранее принятый к вычету. Определим отношение остаточной стоимости грузовика к его первоначальной стоимости:

$$(4600 \text{ тыс. руб.} - 736 \text{ тыс. руб.}) / 4600 \text{ тыс. руб.} = 0,84.$$

Следовательно, АО «Эверест» обязано восстановить НДС в сумме

$$828 \text{ тыс. руб.} \times 0,84 = 695,52 \text{ тыс. руб.}$$

Из двух оценок – участников и независимого оценщика – выбираем наименьшую оценку, т.е.

3800 тыс. руб.

Кроме того, ООО «Сигма» понесло расходы, связанные с уплатой государственной пошлины при регистрации грузовика, в сумме 3000 руб. и начислило оценочное обязательство на утилизацию автотранспортного средства после окончания периода эксплуатации.

Бухгалтер ООО «Сигма» сделает следующие записи в регистрах учета:

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс.
-----------------------------------	----	----	-------------

			руб.
Поступил от учредителя грузовик КАМАЗ в оценке по справедливой стоимости (в пределах величины доли уставного капитала)	08	75	3304,48
Поступил от учредителя грузовик КАМАЗ в оценке по справедливой стоимости (в сумме превышения величины доли уставного капитала)	08	83	195,52
На основании передаточных документов учтена сумма НДС	19	75	695,62
Учтены расходы на уплату государственной пошлины	08	68	2
Начислено оценочное обязательство на утилизацию грузовика	08	96	18
Грузовик веден в эксплуатацию	01	08	3520
НДС принят к вычету	68	19	695,62

Вопрос. Подумайте, какие записи сделает бухгалтер ООО «Сигма», если эта организация будет применять упрощенную систему налогообложения?

Иногда основные средства поступают на предприятие в результате безвозмездной передачи. Коммерческие организации не имеют права дарить друг другу имущество, стоимость которого превышает 3000 руб. Но имущество может быть передано физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем.

Кроме того, этот запрет не распространяется на безвозмездную передачу имущества между учредителем (коммерческой организацией) и учрежденной организацией. Например, величина чистых активов дочерней организации стала меньше величины уставного капитала. В такой ситуации учредитель должен либо ликвидировать «дочку», либо передать какие-либо активы для исправления ситуации.

Основное средство считают безвозмездно полученным, если при проведении инвентаризации будет выявлен не учтенный ранее объект.

Первоначальную стоимость основных средств, полученных безвозмездно, определяют на основе справедливой стоимости.

Рассмотрим пример определения справедливой стоимости с использованием доходного метода. Мы предполагаем, что основное средство стоит столько, сколько оно может принести дохода.

Но так как доход будет получен в течение нескольких лет, денежные потоки необходимо дисконтировать.

В соответствии с ПБУ 8/2010, ставка дисконтирования должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, присущие данному объекту учета.

Ставка дисконтирования включает:

- ставку по безрисковым денежным активам, причем срок погашения этих активов должен быть аналогичен сроку по денежным потокам от оцениваемого актива;
- премию за риск (=цену за неопределенность), присущую денежным потокам;
- прочие риски.

Например, промышленное предприятие АО «Козерог» получило от своего

учредителя ООО

«Водолей» здание торгового павильона в качестве финансовой помощи.

АО «Козерог» планирует сдавать торговый павильон во временное пользование другим организациям и индивидуальным предпринимателям. Предполагается, что доход может составить до 2000 тыс. руб. ежегодно.

Срок полезного использования павильона 15 лет, амортизация основных средств в АО «Козерог» начисляется линейным методом.

Для определения ставки дисконтирования возьмем доход по государственным облигациям сроком погашения 15 лет, который составляет 7,39% в год. Так как нет полной уверенности, что торговый павильон будет стабильно приносить доход, добавим премию за риск 3,61%. Получим ставку дисконтирования 11%. В таблице ниже приведен расчет справедливой стоимости.

Год	Дисконтированный денежный поток, тыс. руб.	Год	Дисконтированный денежный поток, тыс. руб.	Год	Дисконтированный денежный поток, тыс. руб.
1	$2000/1,11 = 1802$	6	1069	11	635
2	1623	7	963	12	572
3	1462	8	868	13	515
4	1317	9	782	14	464
5	1187	10	704	15	418

В итоге мы получаем величину справедливой стоимости объекта 14 381 тыс. руб.

Все дополнительные расходы, которые были необходимы для подготовки объекта к эксплуатации, будут увеличивать его фактическую стоимость.

Стоимость основного средства, полученного безвозмездно, отражают по кредиту счета 98

«Доходы будущих периодов» вместе с суммой НДС, начисленной передающей стороной. У получающей стороны нет права предъявить входной налог к вычету.

Допустим, АО «Козерог» потребовалось провести монтаж пожарной сигнализации и системы очистки воздуха.

Бухгалтерия предприятия выполнит следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Поступил от учредителя объект в качестве финансовой помощи (справедливая стоимость, рассчитанная на основе доходного метода)	08	98	14 381 000
Отражены расходы на приобретение пожарной сигнализации и оборудования для очистки воздуха	08	60	126 000
Учен НДС по приобретенному оборудованию	19	60	25 200

Начислена заработная плата за монтаж оборудования	08	70	10 000
Начислены страховые взносы	08	69	3050
Списаны расходные материалы (крепеж, монтажная пена и т.п.)	08	10	2500
Торговый павильон введен в эксплуатацию	01	08	14 522 550
НДС принят к вычету	68	19	25 200

В ходе эксплуатации торгового павильона доходы будущих периодов будут признаваться в качестве текущих доходов. В настоящее время нет однозначного мнения о том, как следует признавать эти доходы – постепенно или одномоментно. Решение по данному вопросу предприятие должно отразить в своей учетной политике.

Если будет принято решение признавать доходы будущих периодов постепенно, по мере начисления амортизации, бухгалтерия предприятия выполнит следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Расчет	Сумма, руб.
Начислена амортизация за один месяц эксплуатации павильона	25, 91	02	14 522 550 руб. / / (15 лет × 12 мес)	80 681
Доходы будущих периодов признаны в качестве текущих доходов	98	911	14 381 000 руб. / / (15 лет × 12 мес)	79 894

Объект основных средств может быть получен по договору, который предусматривает оплату имуществом, не являющимся денежными средствами. Оплатить приобретаемый объект основных средств также можно посредством выполнения работ или оказания услуг. Тогда основой для определения первоначальной стоимости будет являться справедливая стоимость ценностей (работ, услуг), переданных в оплату.

Если же такую справедливую стоимость установить невозможно, то тогда надо использовать справедливую стоимость получаемого имущества.

Если же и эту величину нельзя определить, то тогда в основу оценки берут балансовую стоимость передаваемых ценностей (работ, услуг).

Например, ООО «Сигма» приобретает у АО «Кардан» шлифовальный станок в обмен на свою продукцию – кирпич керамический в количестве 50 тыс. шт.

Себестоимость одного кирпича – 12 руб.

В свою очередь справедливая стоимость шлифовального станка 797 000 руб. Остаточная (балансовая) стоимость станка по данным бухгалтерского учета АО «Кардан» 825 000 руб.

Для того чтобы определить стоимость станка, по которой он должен быть отражен в учете ООО «Сигма», посчитаем стоимость партии керамического кирпича:

$$50\,000 \text{ шт.} \times 18 \text{ руб.} = 900\,000 \text{ руб.}$$

Передача кирпича в обмен на станок будет отражена в учете следующими записями:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана себестоимость керамического кирпича	90	43	600 000 руб. (5000 шт. × 12 руб./шт.)
Отражена передача кирпича	62	90	1 080 000
Начислен НДС	90	68	180 000
Получен шлифовальный станок (справедливая стоимость)	08	60	900 000

Если же стоимость ценностей, переданных в обмен на станок, точно определить невозможно, то первоначальную стоимость объекта ОС устанавливают исходя из стоимости, по которой этот объект обычно продается. В нашем примере это 797 000 руб.

Организация вправе оценивать ОС:

- по первоначальной стоимости – в этом случае стоимость и накопленная сумма амортизации не изменяются;
- по переоцененной стоимости.

Переоценка проводится по всей группе ОС регулярно. Переоцененная стоимость не должна существенно отличаться от справедливой стоимости ОС.

Если ОС не является инвестиционной недвижимостью, то периодичность переоценки (не реже одного раза в год) устанавливает организация. Это не относится к инвестиционной недвижимости.

Если раз в год – то на дату составления отчетности.

Можно выбрать один из вариантов проведения переоценки.

Пересчитываем величину первоначальной стоимости ОС и сумму накопленной амортизации.

Пример.

Допустим, на заводе в течение года находится в эксплуатации станок первоначальной стоимостью 1 200 000 руб., срок полезного использования 4 года. В конце отчетного года приняли решение провести переоценку этого станка.

Стоимость аналогичного нового объекта 1 500 000 руб.

Коэффициент переоценки $1\,500\,000 / 1\,200\,000 = 1,25$.

Таким образом, к первоначальной стоимости нашего станка надо добавить 1 500 000 руб. – 1 200 000 руб. = 300 000 руб.

Делаем бухгалтерскую запись:

Дебет 01 Кредит 83 на сумму 300 000 руб.

Используя коэффициент переоценки, пересчитываем сумму амортизации, начисленной за первый год:

$300\,000 \text{ руб.} \times 1,25 = 375\,000 \text{ руб.};$

$375\,000 \text{ руб.} - 300\,000 \text{ руб.} = 75\,000 \text{ руб.}$

Отражаем изменение суммы амортизации:

Дебет 83 Кредит 02 75 000 руб.

Начисляем амортизацию за второй год уже от восстановительной стоимости

$1\,500\,000 \times 25\% = 375\,000 \text{ руб.}$

К концу второго года рыночная стоимость аналогичных новых объектов снизилась до 1 000 000 руб. Теперь предприятию необходимо уценить основное средство.

Коэффициент переоценки будет равен

$$1\,000\,000 / 1\,500\,000 = 0,667.$$

Сначала отражаем уценку до восстановительной стоимости в пределах ранее проведенной дооценки:

Дебет 83 Кредит 01 300 000 руб.

Затем отражаем уценку до восстановительной стоимости сверх дооценки на

200 000 руб.: Дебет 91 Кредит 01 200 000 руб.

Пересчитываем сумму амортизации, начисленной за два года по

$$\text{этому объекту: } (375\,000 \text{ руб.} + 375\,000 \text{ руб.}) \times 0,667 = 500\,000 \text{ руб.}$$

Сумму амортизации, накопленную по этому объекту, следует уменьшить:

$$750\,000 \text{ руб.} - 500\,000 \text{ руб.} = 250\,000 \text{ руб.}$$

Отражаем уменьшение суммы амортизации в пределах увеличения за первый год:

Дебет 02 Кредит 83 75 000 руб.

Отражаем уменьшение суммы накопленной амортизации сверх увеличения за первый год (250 000 руб. – 75 000 руб.):

Дебет 02 Кредит 91 175 000 руб.

Начисляем амортизацию за третий год от восстановительной стоимости:

$$1\,000\,000 \times 25\% = 250\,000 \text{ руб.}$$

К концу третьего года рыночная стоимость аналогичных объектов основных средств увеличилась до 1 250 000 руб. Сначала отражаем увеличение стоимости объекта до первоначальной величины:

Дебет 01 Кредит 91 200 000 руб.

Для этого находим разность между последней на дату переоценки восстановительной стоимостью объекта и первоначальной стоимостью этого же объекта:

$$1\,200\,000 \text{ руб.} - 1\,000\,000 \text{ руб.} = 200\,000 \text{ руб.}$$

Затем отражаем увеличение восстановительной стоимости объекта сверх первоначальной стоимости на 50 000 руб.:

Дебет 01 Кредит 83 50 000 руб.

Чтобы определить, на какую величину требуется изменить сумму накопленной амортизации, рассчитаем коэффициент переоценки:

$$1\,250\,000 \text{ руб.} / 1\,000\,000 \text{ руб.} = 1,25.$$

Амортизационные отчисления за три года составили

$$500\,000 \text{ руб.} + 250\,000 \text{ руб.} = 750\,000 \text{ руб.}$$

После

корректировки $750\,000 \text{ руб.} \times 1,25 = 937\,500 \text{ руб.}$

Величину амортизационных отчислений после переоценки надо увеличить на 937 500 руб. – 750 000 руб. = 187 500 руб.

В пределах уменьшения суммы амортизации по результатам переоценки

за второй год: Дебет 91 Кредит 02 175 000 руб.

Сверх этой величины

Дебет 83 Кредит 02 12 500 руб.

Если в начале четвертого года эксплуатации объект выбывает, то суммы, накопленные в результате переоценки на счете 83 «Добавочный капитал», списывают на счет 84 «Нераспределенная прибыль».

В нашем случае результат переоценки за три года составил (руб.):

Год	Оборот по дебету 83	Оборот по кредиту 83	Изменение добавочного капитала (+/-)
1	75 000	300 000	+225 000
2	500 000	250 000	-250 000
3	187 500	250 000	+62 500
Итого	762 500	800 000	+37 500

Бухгалтер выполнит запись:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 84
«Нераспределенная прибыль (непокрытый
убыток)» 37 500 руб.

Второй вариант учета переоценки основных средств – корректировать остаточную стоимость объекта. При тех же исходных данных бухгалтерские записи будут выглядеть следующим образом:

Содержание операции	Расчет	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Переоцениваем объект в конце первого года	Остаточная стоимость 1 200 000 руб. – 300 000 руб. = 900 000 руб. Справедливая стоимость аналогичного объекта в таком же состоянии 1 125 000 руб., коэффициент переоценки $1\,125\,000 \text{ руб.} / 900\,000 \text{ руб.} = 1,25$ $900\,000 \text{ руб.} \times 1,25 = 1\,125\,000 \text{ руб.}$	01	83	225 000

Содержание операции	Расчет	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Сумма амортизации, начисленная за второй год	$(1\,200\,000 \text{ руб.} + 225\,000 \text{ руб.}) \times 25\%$	20, 25...	02	356 250
Переоцениваем объект в конце второго года	$1\,425\,000 \text{ руб.} - 300\,000 \text{ руб.} - 356\,250 \text{ руб.} =$ $= 768\,750 \text{ руб.}$ Справедливая стоимость 500 000 руб. $500\,000 - 768\,750 = -268\,750 \text{ руб.}$	83	01	268 750
Сумма амортизации, начисленная за третий год	$(1\,425\,000 - 268\,750) \times 25\%$	20, 25...	02	289 062,5
Переоцениваем объект в конце третьего года	$(1\,425\,000 - 268\,750) - 945\,312,5 \text{ руб.} =$ $= 210\,937,5$ Справедливая стоимость 312 500 руб.	01	83	101 562,5

Результат переоценки за три года составил (руб.):

Год	Оборот по дебету 83	Оборот по кредиту 83	Изменение добавочного капитала (+/-)
1		225 000	+225 000
2	268 750		-268 750
3		101 562,5	101 562,5
Итого	268 750	326 562,5	+57 815,5

В случае выбытия объекта бухгалтер выполнит запись:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 57 815,5 руб.

Накопленную дооценку организация может списывать постепенно, по мере начисления амортизации объекта.

Пример. Первоначальная стоимость объекта 600 000 руб., дооценка объекта 45 000 руб., срок полезного использования 5 лет, амортизация начисляется линейным способом.

За год бухгалтер сделает проводки:

Содержание операции	Расчет	Дебет	Кредит	Сумма,
---------------------	--------	-------	--------	--------

			т	руб.
Начислена амортизация за первый год после переоценки	645 000 руб. × 20%	20, 25...	02	129 000
Списана сумма дооценки по мере начисления амортизации	45 000 руб. × 20%	83	84	9000

Способ списания результатов переоценки должен применяться в отношении всех объектов ОС, отличных от инвестиционной недвижимости.

Для переоценки инвестиционной недвижимости установлены другие правила.

Переоценку проводят по всем объектам инвестиционной недвижимости на каждую отчетную дату. Пересчет проводят таким образом, чтобы оценка объекта стала равной его справедливой стоимости. Результат переоценки включают в финансовый результат соответствующего отчетного периода.

Если в первоначальной стоимости объекта основных средств учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, то изменение этой величины (без учета процентов) увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта основных средств.

Например, при приобретении оборудования организация оценила величину расходов на демонтаж в 68 000 руб. Выбытие объекта ожидается через 4 года. При расчете оценочного обязательства была использована ставка дисконтирования 8% (4,25 – ключевая ставка Банка России и 3,75% – оценка риска для организации).

В первоначальной стоимости оборудования учтено оценочное обязательство по демонтажу в сумме 50 000 руб.:

$$68\,000 / (1,08)^4 = 50\,000 \text{ руб.}$$

Организация должна каждый год уточнять величину обязательства. В нашем случае в конце первого года изменение составит

$$68\,000 / (1,08)^3 - 68\,000 / (1,08)^4 = 3981 \text{ руб.}$$

Бухгалтер запишет:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 96 «Оценочное обязательство» 3981 руб.

Но если увеличится собственно величина расходов по демонтажу на 5000 руб., то бухгалтер должен будет скорректировать стоимость оборудования:

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 96 «Оценочное обязательство» 5000 руб.

Если ведение учета основных средств по переоцененной стоимости – это

ПРАВО организации, то проверка на обесценение основного средства – это **ОБЯЗАННОСТЬ**.

Проверку на обесценение проводят в соответствии с требованиями МСФО 36 «Обесценение активов».

Проверка ОС на обесценение проводится, когда есть признаки обесценения. Информацию об обесценении можно получить из внешних и внутренних источников. Информация из внешних источников:

– значительное снижение рыночной стоимости актива с течением времени или при обычном использовании;

- существенные перемены на рынке (отрасли), где предприятие осуществляет основную деятельность. Эти изменения могут касаться технологий, законодательных и нормативных требований, общей экономической ситуации;
- повышение процентных ставок, что влияет на ставку дисконтирования и расчет ценности использования актива;
- стоимость чистых активов предприятия превышает рыночную капитализацию (завышена цена бизнеса).

Информация из внутренних источников:

- есть свидетельства морального устаревания или физической порчи актива (имущества);
- простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, к которой относится актив, планы по выбытию актива ранее планового срока;
- как показывает внутренняя отчетность, экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось ранее при его введении в эксплуатацию;
- прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива:

- 1) денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом;
- 2) чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем заложенные в бюджете;
- 3) прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезной службы актива.

Для расчета обесценения требуется сравнить балансовую стоимость основных средств с их возмещаемой стоимостью.

Возмещаемая стоимость – это наибольшая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – сумма, которую организация может получить от продажи актива в результате коммерческой сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие. Если эта величина окажется больше балансовой стоимости, то ценность от использования определять не нужно (как и уменьшать стоимость в результате обесценения).

Если для объектов основных средств нет активного рынка, то справедливую стоимость определить невозможно. Тогда рассчитывают ценность от использования основных средств.

Ценность от использования – приведенная стоимость будущих денежных потоков от актива.

При составлении бухгалтерского баланса сумма обесценения основных средств вычитается из их остаточной стоимости.

Амортизация

Первоначальная стоимость объекта основных средств постепенно переносится на текущие расходы предприятия путем начисления амортизации.

Амортизацию не начисляют:

- по инвестиционной недвижимости, если проводят ее переоценку;
- по основным средствам, потребительские свойства которых не меняются со временем.

Например, ценность и стоимость произведений искусства обычно увеличиваются;

– по законсервированным основным средствам, которые относятся к мобилизационным мощностям.

Если организация в отчетном периоде приостанавливала деятельность или получила убыток, амортизацию все равно надо начислять.

Амортизацию начисляют до момента, когда остаточная стоимость объекта сравнивается с ликвидационной стоимостью.

Ликвидационная стоимость – это величина, которую организация может получить в результате выбытия (продажи или ликвидации) этого объекта после вычета возможных затрат по выбытию.

Например, грузовой автомобиль первоначальной стоимостью 1 200 000 руб. можно продать после четырех лет эксплуатации за 300 000 руб., предполагаемые расходы при этом составят 10 000 руб. Тогда ликвидационная стоимость автомобиля составит 290 000 руб.

Станок первоначальной стоимостью 2 000 000 руб. предполагается использовать в течение шести лет, а затем списать. Масса станка составляет 1,5 т. Стоимость лома черных металлов 26 рублей за килограмм, следовательно, за станок можно получить

$$1500 \text{ кг} \times 26 \text{ руб./кг} = 39\,000 \text{ руб.}$$

Расходы на демонтаж предположительно составят 7000 руб., ликвидационная стоимость будет равна

$$39\,000 \text{ руб.} - 7000 \text{ руб.} = 32\,000 \text{ руб.}$$

Ликвидационную стоимость можно приравнять к нулю, если в результате выбытия объекта не ожидается поступлений, или эта величина незначительна или ее невозможно определить.

Например, организация эксплуатирует капитальное здание, срок эксплуатации которого установлен в 75 лет. У организации нет возможности надежно оценить, какие расходы потребуются для сноса здания через этот срок, и какой доход можно будет получить от продажи строительных материалов.

Сумму амортизации определяют таким образом, чтобы к концу срока полезного использования объекта его остаточная стоимость сравнялась с ликвидационной стоимостью.

Амортизацию начинаем начислять с даты признания основного средства в бухгалтерском учете. Например, шлифовальный станок был введен в эксплуатацию 10 марта 2019 года – начинаем начислять амортизацию с **этого числа**.

Предположим, первоначальная стоимость станка 900 000 руб., срок полезного использования установлен 8 лет (пятая амортизационная группа).

В этом случае за полный месяц будет начислена амортизация в сумме

$$900\,000 \text{ руб.} / 8 \text{ лет} \times 12 \text{ мес} = 9375 \text{ руб.}$$

За период с 10

марта

$$9375 \text{ руб.} \times 21 \text{ день} / 31 \text{ день} = 6350,80 \text{ руб.}$$

Организация вправе принять решение и начислять амортизацию так, как это было предусмотрено ПБУ 6/01, то есть с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию.

Прекращаем начислять амортизацию с момента списания основного средства с бухгалтерского учета. Допустим, наш станок будет через несколько лет продан, дата продажи придется на 20 февраля.

За этот месяц бухгалтер начислит амортизацию в сумме
 $9375 \text{ руб.} \times 20 \text{ дней} / 28 \text{ дней} = 6696 \text{ руб.}$

Организация вправе принять решение и прекратить начислять амортизацию так, как это было предусмотрено ПБУ 6/01, то есть с месяца, следующего за месяцем выбытия.

Если до завершения срока полезного использования объекта ОС остается менее 12 месяцев, это не является основанием для его перевода в состав оборотных активов.

Рассмотрим пример формирования показателя по строке 1150 «Основные средства». На начало 2019 года в организации имеются следующие основные средства:

Наименование	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования, лет	Дата ввода в эксплуатацию
Термопластавтомат	952 980	5	01.08.2017
Минипресс	609 504	4	31.11.2018
Экструдер	374 004	3	01.05.2017
Земельный участок	500 000		15.06.2015

Метод начисления амортизации – линейный.

В марте 2020 года была приобретена выдувная машина за 360 000 руб., срок полезного использования 5 лет.

Определим показатели для заполнения баланса. Сначала рассчитаем остаточную стоимость основных средств по состоянию на 31.12.2018 года.

Наименование	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования		Сумма амортизации за месяц	Количество месяцев начисления амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
		лет	месяцев				
Термопластавтомат	952 980	5	60	15 883	16	254 128	698 852

Мини пресс	609 504	4	48	12 698	1	12 698	596 806
---------------	---------	---	----	-----------	---	--------	---------

Продолжение таблицы

Наименование	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования		Сумма амортизации за месяц	Количество месяцев начисления амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Экструдер	374 004	3	36	10 389	19	197 391	176 613
Земельный участок	500 000	—	—		—		
Итого	2 436 488					464 217	1 972 271

За весь 2019 год состав основных средств не изменился, была начислена амортизация в сумме 467 640 руб. Остаточная стоимость по состоянию на 31.12.2019 года равна 1 504 631 руб.

В 2020 году был приобретен один объект основных средств и один старый объект выбыл из эксплуатации. Это привело к следующим изменениям:

Наименование	Первоначальная стоимость, руб. на 01.01.2020	Поступило в 2020 году	Накопленная амортизация по состоянию на 31.12.2019	Сумма амортизации, начисленная за 2020 год	Остаточная стоимость на 31.12.2020 года
Термопласт автомат	952 980		444 724	190 596	317 660
Мини пресс	609 504		165 074	152 376	292 054
Экструдер	374 004		322 059	51 945	
Выдувная машина		360 000	—	54 000	306 000
Земельный участок	500 000		—	—	500 000
Итого	2 436 488	360 000	931 857	448 917	1415 714

В балансе организации по строке 1150 будут отражены следующие суммы:

Статья баланса	Строка	31.12.2020	31.12.2019	31.12.2018
Основные средства	1150	1416	1505	1972

По строке 1160 бухгалтерского баланса отражают **доходные вложения в материальные ценности**.

Это объекты основных средств, которые организация передает во временное пользование другим лицам за плату и извлекает доход.

Передать во временное пользование основное средство можно:

- по договору аренды;
- в прокат (это разновидность аренды, когда не предполагается коммерческое использование арендованного основного средства).

Учет аренды основных средств в настоящее время регулируется ФСБУ 25/2018.

Активы классифицируются, как объекты учета аренды при единовременном выполнении следующих условий:

- 1) определен срок аренды;
- 2) предмет аренды идентифицируется, и арендодатель не вправе по своему усмотрению заменить предмет аренды в любой момент в течение срока аренды;
- 3) арендатор вправе получать экономические выгоды от использования предмета аренды в течение срока аренды;
- 4) арендатор определяет, как и для какой цели используется предмет аренды в той степени, в которой это не предопределено техническими характеристиками предмета аренды.

Различают финансовую и операционную аренду.

Если предмет аренды передан на условиях финансовой аренды, то арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды.

Инвестиции в аренду отражаются в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности.

Если же предмет аренды передан арендатору в операционную аренду, то его стоимость включается в показатель по строке 1160.

В ФСБУ 25/2018 указано, что «объекты учета аренды классифицируются арендодателем в качестве объектов учета операционной аренды, если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель». Это имеет место в следующих обстоятельствах:

- срок аренды существенно меньше срока полезного использования предмета аренды;
- предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, например, земельные участки;
- приведенная стоимость будущих арендных платежей на дату предоставления предмета аренды существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды.

Например, организация в октябре 2019 года приобрела бульдозер для передачи другим лицам во временное пользование. Первоначальная стоимость бульдозера 6912 тыс. руб., срок полезного использования установлен 6 лет. Бульдозер сдается в аренду на срок от пяти до двадцати рабочих дней. При покупке бульдозера бухгалтер выполнил записи:

Дебет 08 Кредит 60 на сумму 6 912 000 руб.

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» Кредит 08 на сумму 6 912 000 руб.

Каждый месяц будет начисляться амортизация. Если обычным видом деятельности организации является передача активов в аренду, то начисление амортизации бухгалтер запишет проводкой:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация доходных вложений» на сумму 96 000 руб.

Если же передача активов в аренду не относится к обычным видам деятельности, сумму амортизационных отчислений запишут по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В балансе будут отражены следующие данные:

Статья баланса	Строка	31.12.2020	31.12.2019	31.12.2018
Доходные вложения	1160	1416	1505	1972

По строке 1170 «**Финансовые вложения**» показывают информацию о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Учет финансовых вложений регулируется ПБУ 19/02. Финансовыми вложениями могут быть:

- ценные бумаги;
 - вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций;
 - предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях;
 - дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
 - вклады по договору простого товарищества.
- Активы классифицируются как финансовые вложения при одновременном соблюдении условий:
- право организации на финансовые вложения и, как следствие, на получение денежных средств или других активов, должно быть документально подтверждено;
 - к организации должны перейти риски, связанные с финансовыми вложениями;
 - способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Если, например, организация выдала беспроцентный заем, то его следует отразить в балансе в составе дебиторской задолженности.

Для учета финансовых вложений используют счет 58. В первоначальную стоимость финансовых вложений включают все фактические расходы, непосредственно связанные с приобретением этого актива.

Последующая оценка финансовых вложений зависит от того, можно или нет определить их текущую рыночную стоимость.

Текущую рыночную стоимость определяют по ценным бумагам, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг. Например, ООО «Персей» принадлежит 10 000 акций ПАО «Сбербанк» номинальной стоимостью 3 рубля за акцию.

По состоянию на 31.12.2020 года текущая рыночная стоимость этого пакета акций составляла 2 746 700 руб., а по состоянию на 31.12.2019 года этот же пакет акций оценивался в 2 550 000 руб.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, отражаются в учете первоначальной стоимости. Организация обязана проводить проверку на обесценение таких финансовых вложений и создавать резерв под обесценение.

Проверку необходимо проводить перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, но можно это делать и чаще.

Например, ООО «Персей» вложило в 2018 году 500 тыс. руб. в уставный капитал ООО «Медуза», что составило 20% от общей величины уставного капитала ООО «Медуза».

За 2020 год ООО «Медуза» получила убыток, что привело к уменьшению чистых активов общества до 2200 тыс. руб.

Определим долю ООО «Персей» в чистых активах «Медузы»:

$$2200 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 440 \text{ тыс. руб.}$$

Следовательно, финансовые вложения «Персея» обесценились на

60 тыс. руб. Бухгалтер ООО «Персей» создаст резерв на эту сумму:

Дебет 91 Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» на сумму 60 тыс. руб.

Организации могут изменять первоначальную стоимость долговых ценных бумаг, текущая рыночная стоимость которых не определяется, доводя ее до номинальной стоимости в течение срока обращения ценных бумаг равномерно, по мере причитающегося в соответствии с условиями выпуска дохода.

Например, ООО «Персей» приобрел в июле 2020 года купонные облигации сроком погашения 24 месяца в количестве 50 штук по цене 1240 рублей за облигацию при номинальной стоимости 1000 рублей. По условиям облигационного займа предусмотрено получение процентов ежеквартально из расчета 10% годовых от номинальной стоимости.

Бухгалтер ООО «Персей» выполнит следующие записи:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оплачена стоимость облигаций	76	51	62 000
Учтена фактическая стоимость облигаций в составе финансовых вложений	58	76	62 000
Списана разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций в июле 2020 года	91	58	500

Списана разница между покупной и номинальной стоимостью облигаций за период с августа по декабрь 2020 года	91	58	2500
Начислен доход за третий квартал 2020 года	76	91	12 500
Начислен доход за четвертый квартал 2020 года	76	91	12 500

Долгосрочные финансовые вложения отражаются в балансе по строке 1170 вне зависимости от того, на каком счете они учтены. Например, учет депозитов на банковских счетах ведут на счете 55 «Специальные счета в банках», а учет процентных займов, выданных работникам организации, могут вести на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», но в балансе эти активы все равно классифицируют как финансовые вложения.

Предположим, в 2020 году ООО «Персей» открыло депозит в банке, на счете находится 1000 тыс. руб.

Теперь сформируем показатели бухгалтерского баланса по строке 1170.

Статья баланса	Стро ка	31.12.20 20	31.12.20 19	31.12.20 18
Финансовые вложения	1170	4246	6050	500
В том числе				
Акции ПАО «Сбербанк»		2747	2550	–
Вклад в уставный капитал ООО «Медуза»		440	500	500
Облигации		59		
Депозит		1000		

По строке 1180 в бухгалтерском балансе отражают отложенные налоговые активы в соответствии с правилами ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Отложенный налоговый актив (ОНА) – это сумма, на которую уменьшится налог на прибыль в следующем отчетном периоде или в последующих отчетных периодах.

Начисление ОНА записывают проводкой:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам». Списание ОНА отражают обратной записью.

Например, организация создает резерв сомнительных долгов. Размер резерва в целях налогообложения рассчитывается по правилам статьи 266 НК РФ.

Для начисления резерва в налоговом учете надо сначала провести инвентаризацию дебиторской задолженности. Если долг контрагентов ничем не обеспечен, а просрочка составляет более 90 дней, резерв создают в размере 100% задолженности. Если просрочка составляет от 45 по 90 дней, то резерв создают в размере 50% сомнительного долга.

В бухгалтерском учете организация самостоятельно выбирает методику расчета резерва сомнительных долгов. Предположим, что резерв создается в размере 100%, если дебитор опаздывает с погашением задолженности на 30 дней. Для упрощения ситуации примем размер доходов и расходов (без учета резерва) одинаковым и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Наименование показателя	В бухгалтерско м учете	В налогово м учете
Доходы, руб.	3 000 000	3 000 000
Расходы (без учета резервов сомнительных долгов), руб.	2 000 000	2 000 000
Сумма сомнительного долга (просрочка 30 дней), руб.	280 000	—
Резерв сомнительных долгов, руб.	280 000	—
Прибыль, руб.	720 000	1 000 000

Дальнейшие бухгалтерские записи показаны в таблице.

Содержание операции	Дебе т	Кред ит	Сумма, руб.
Начислен резерв сомнительных долгов в бухгалтерском учете	91	63	280 000
Начислен условный расход по налогу на прибыль 720 000 руб. × 20%	99	68	144 000

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислен отложенный налоговый актив 280 000 руб. × 20%	09	68	56 000

Мы рассчитали сумму налога на прибыль, которую следует заплатить в отчетном периоде: 144 000 руб. + 56 000 руб. = 200 000 руб.

После того как пройдет еще 15 дней (при условии, что сомнительный долг так и не будет по гашен), бухгалтер рассчитает величину резерва, которую можно будет включить в расходы в налоговом учете:

Наименование показателя	В бухгалтерском учете	В налоговом учете
Доходы, руб.	1 000 000	1 000 000
Расходы (без учета резервов сомнительных долгов), руб.	600 000	600 000
Сумма сомнительного долга (просрочка 45 дней), руб.	280 000	—
Резерв сомнительных долгов, руб.		140 000
Прибыль, руб.	400 000	260 000

Бухгалтерские записи показаны в таблице.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислен условный расход по налогу на прибыль 400 000 руб. × 20%	99	68	80 000
Списана часть отложенного налогового актива 140 000 руб. × 20%	68	09	28 000

Теперь сумма прибыли к уплате составит 52 000 руб.

Организация вправе отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Допустим, на конец отчетного периода на счетах образовались следующие остатки:

Дебет счета	Кредит счета
09	77

28 000 руб.	13 000 руб.
-------------	-------------

Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает развернуто, то в балансе будет записано:

Актив			Пассив		
Статья баланса	Строка	Сумма	Статья баланса	Строка	Сумма
Отложенные налоговые активы	1180	28	Отложенные налоговые обязательства	1420	13

Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает свернуто, то:

Актив			Пассив		
Статья баланса	Строка	Сумма	Статья баланса	Строка	Сумма
Отложенные налоговые активы	1180	15	Отложенные налоговые обязательства	1420	

По строке 1190 отражаются данные по внеоборотным активам, которые не вошли в другие строки раздела I бухгалтерского баланса.

К прочим внеоборотным активам можно отнести:

- незавершенные капитальные вложения;
- оборудование к установке;
- суммы перечисленных авансов и предварительной оплаты работ, услуг, связанных со строительством объектов основных средств.

Суммируя показатели по строкам 1110, 1120, 1130, 1140, 1150, 1160, 1170, 1180 и 1190, бухгалтер получает итог по первому разделу баланса (строка 1100).

Второй раздел баланса «Оборотные активы» включает статьи:

- запасы;
- налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
- дебиторская задолженность;
- финансовые вложения;
- денежные средства и денежные эквиваленты;
- прочие оборотные активы.

По строке 1210 отражают стоимость запасов организации на отчетную дату. В состав запасов включают:

- сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия и другие подобные запасы, предназначенные для использования при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг;
- инструменты, инвентарь, специальную одежду, специальные приспособления, инструменты, оборудование, тару, если они не классифицированы в качестве основных средств;
- стоимость остатков незавершенного производства;
- готовую продукцию и товары, в том числе отгруженные покупателям, если

право собственности еще к ним не перешло;

- объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные для продажи в ходе обычной деятельности организации.

Если сырье, материалы, комплектующие изделия предназначены для капитальных вложений, то их следует отражать в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов по строке 1190 «Прочие внеоборотные активы».

Сырье, материалы и другие аналогичные запасы принимают к учету по фактической себестоимости. До 2021 года фактическую себестоимость запасов определяли в соответствии с ПБУ 5/01

«Учет материальнопроизводственных запасов». Начиная с отчетности за 2021 год, организации обязаны применять федеральный стандарт 5/2019 «Запасы». Исключение сделано для микропредприятий, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета.

Федеральным стандартом установлены следующие критерии для признания запасов в учете:

- затраты, связанные с приобретением или созданием запасов, в будущем принесут предприятию экономические выгоды. Например, организация приобрела сырье, из которого впоследствии изготовят продукцию, затем продукцию продадут – и возместят затраты на покупку сырья и производство;
- можно определить сумму затрат на приобретение или создание запасов.

В фактическую себестоимость сырья, материалов, товаров, приобретенных для перепродажи, включают фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования.

В частности, это:

- суммы, уплаченные поставщику (продавцу) при приобретении запасов;
- затраты на заготовку и доставку к месту использования;
- дополнительные затраты, необходимые для того, чтобы привести запасы в состояние, пригодное для использования. Например, торговая организация закупила в фермерском хозяйстве яблоки. Яблоки поставляются в деревянных ящиках весом по 25 кг. Для реализации этих товаров необходимо перебрать эти фрукты и расфасовать в пакеты по 1 кг;
- величина оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды. Например, организация приобретает краску в пластиковых ведрах. После использования краски остается пустая тара, которая не является многоразовой. Такую тару необходимо утилизировать, в связи с чем у организации в будущем возникнут расходы;
- проценты, которые следует включить в стоимость инвестиционного актива;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением актива.

Суммы НДС, которые организация платит поставщикам или транспортным организациям, в стоимость запасов не включают, если организация тоже платит этот налог.

Но если организация-покупатель применяет упрощенную систему налогообложения, то НДС необходимо добавить в фактическую стоимость запасов.

Если материалы или товары:

- получены в качестве вклада в уставный (складочный) капитал;
- получены безвозмездно;
- приобретены в обмен на имущество, не являющееся денежными средствами, или в обмен на работы или услуги, то они должны оцениваться по справедливой стоимости в порядке, установленном МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости».

Материалы могут остаться после списания основных средств или в результате их реконструкции или модернизации. Например, после реконструкции здания могут остаться кирпичи, бетонные плиты, оконные и дверные блоки, водопроводные или газовые трубы и тому подобные запасы.

Тогда затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

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

Например, организация в рамках обычного операционного цикла не приобретает и не создает кирпичи и бетонные блоки. Тогда для оценки используем остаточную стоимость демонтируемого объекта, например, 200 тыс. руб. и расходы по демонтажу объекта – 50 тыс. руб.

Общую сумму затрат надо распределить между отдельными видами оприходованных запасов.

Способ распределения организация выбирает самостоятельно.

В фактическую себестоимость запасов запрещено включать:

- затраты, возникшие из-за чрезвычайных ситуаций;
- управленческие расходы, если они не связаны непосредственно с приобретением или созданием запасов;
- расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов. Например, при производстве твердых сыров необходима выдержка продукции для созревания в течение определенного периода, который иногда длится более года. В этом случае расходы по хранению необходимо включать в фактическую себестоимость сыра;
- иные затраты, которые не являются необходимыми для приобретения (создания) запасов. Сырье, материалы и аналогичные ценности учитывают на счете 10 «Материалы». Учет по

ступления материалов организация может вести с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Выбор предприятия должен быть отражен в его учетной политике.

В этом случае на счете 10 «Материалы» отражают учетную (плановую) стоимость запасов.

Рассмотрим пример. Предприятие установило учетную цену за одну тонну листа стального 19 000 руб., а за одну тонну швеллера – 44 000 руб.

В бухгалтерии предприятия выполняют следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Принят к оплате счет поставщика за лист стальной, 5 тонн	15	60	100 000
Учен НДС, предъявленный поставщиком	19	60	20 000
НДС принят к вычету	60	19	20 000
Принят к оплате счет поставщика за швеллер, 1 тонна	15	60	45 000
Учен НДС, предъявленный поставщиком	19	60	9000
НДС принят к вычету	60	19	9000
Принят к оплате счет за перевозку листа стального и швеллера	15	60	2500
Учен НДС, предъявленный перевозчиком	19	60	5000
НДС принят к вычету	68	19	5000
Начислена заработная плата рабочим за разгрузку материалов	15	70	10 000
Начислены страховые взносы от заработной платы рабочих (вместе с взносами на страхование от несчастных случаев на производстве)	15	69	3050
Оприходован на складе лист стальной по учетной цене 27 000 руб. за тонну	10	15	95 000
Оприходован на складе швеллер по учетной цене 44 000 руб. за тонну	10	15	44 000
Списаны отклонения фактической себестоимости материалов от учетных цен	16	15	21 550

Таким образом, по дебету счета 10 будут учтены материалы по фиксированной учетной цене, а на счете 16 будут собраны все отклонения.

Задание. Подумайте, какие проводки сделает бухгалтер, если учетная цена одной тонны стального листа 27 000 руб., а одной тонны швеллера – 48 000 руб.? Используйте счета 15 и 16.

По счету 15 на конец месяца может остаться дебетовый остаток в том случае, если какая-то часть материалов еще находится в пути.

На счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» может быть как дебетовый, так и кредитовый остаток.

Для учета товаров, приобретенных для перепродажи, используют счет 41 «Товары».

В розничной торговле, то есть когда товар продается для личного (некоммерческого) потребления или использования, разрешается вести учет товаров по продажным ценам. Для этого используют счет 42 «Торговая наценка».

Например, организация установила наценку на крупу гречневую 35%. Бухгалтер выполнит следующие записи:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Принят к оплате счет за гречневую крупу, 500 кг, цена поставщика 20 руб./кг	41	60	10 000
Принят к оплате счет за перевозку гречневой крупы	41	60	300
Начислена торговая наценка	41	42	3605

В бухгалтерском балансе стоимость товара будет отражена за вычетом торговой наценки. Биржевые товары (например, зерно) допускается оценивать по справедливой стоимости.

В отличие от ПБУ 5/01, федеральный стандарт регулирует порядок оценки не только готовой продукции, но и незавершенного производства.

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

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Затраты подразделяются на прямые и косвенные, в зависимости от того, можно или нет связать их с конкретным видом продукции (работ).

Организация самостоятельно решает, какие затраты она будет считать прямыми, а какие затраты будут относиться к косвенным.

Если предприятие выпускает один вид продукции (например, угольная шахта), то все расходы будут являться прямыми.

Если какое-либо оборудование используется для производства нескольких видов продукции, то амортизация этого оборудования будет косвенным расходом.

Заработная плата с отчислениями рабочих-сдельщиков обычно является прямым расходом, а заработная плата рабочих-повременщиков – косвенным расходом.

Способ распределения косвенных затрат организация выбирает самостоятельно.

Прямые затраты на производство продукции (которые можно достоверно связать с конкретным изделием) учитывают по дебету счета 20 «Основное производство». На конец месяца по дебету счета 20 остаются все затраты, которые не вошли в себестоимость выпущенной готовой продукции.

Чем выше доля прямых расходов, тем точнее можно определить фактическую себестоимость продукции.

На многих крупных и средних предприятиях помимо основного производства имеются подразделения вспомогательного производства.

К вспомогательным производствам могут относиться:

- инструментальный цех;
- ремонтный цех;

- транспортный цех;
- котельную, подстанцию, компрессорный цех и т.п.

Прямые затраты вспомогательного производства учитывают на счете 23 «Вспомогательное производство».

Если вспомогательные подразделения оказывают услуги, снабжают другие подразделения предприятия энергией, водой, паром, то на конец месяца у них отсутствует незавершенное производство, т.е. счет 23 закрывается.

Если же вспомогательное подразделение производит продукцию (например, тару) или выполняет работы, то там может оставаться незавершенное производство (НЗП), которое будет учитываться по дебету счета 23.

Затраты, относящиеся к производственному подразделению в целом, учитывают на счете 25

«Общепроизводственные расходы». На конец месяца этот счет закрывают, а собранные на нем за траты распределяют по видам выпущенной продукции.

Часто общепроизводственные расходы распределяют пропорционально основной заработной плате производственных рабочих или пропорционально нормативу расходов, как показано в при мере.

Предположим, что за месяц общепроизводственные расходы составили 364 500 руб.

Наименование показателя	Изделие А	Изделие Б	Изделие В
Выпуск за месяц, шт.	250	1500	746
Заработная плата основных производственных рабочих, руб.	65 280	20 400	50 320
Норматив общепроизводственных расходов на одно изделие, руб./изделие	100	75	250
Количество машиночасов, затраченных на обработку изделий, ч/изделие	20	22	25

Если в качестве базы для распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, то сначала надо определить общую величину начисленной заработной платы:

$$65\,280 \text{ руб.} + 20\,400 \text{ руб.} + 50\,320 \text{ руб.} = 136\,000 \text{ руб.}$$

Затем рассчитываем удельный вес заработка, начисленного за изготовление определенного вида изделий, в общей величине зарплаты:

$$65\,280 \text{ руб.} / 136\,000 \text{ руб.} = 0,48.$$

$$20\,400 \text{ руб.} / 136\,000 \text{ руб.} = 0,15.$$

$$50\,320 \text{ руб.} / 136\,000 \text{ руб.} = 0,37.$$

Распределяем общепроизводственные расходы, умножая полученные коэффициенты на сумму фактических общепроизводственных расходов:

Наименование	Расчет	Бухгалтерская запись
Изделие А	$364\,500 \text{ руб.} \times 0,48 = 174\,960 \text{ руб.}$	Дебет 20 «Изделие А» Кредит 25

Изделие Б	364 500 руб. $\times$ 0,15 = 54 675 руб.	Дебет 20 «Изделие Б» Кредит 25
Изделие В	364 500 руб. $\times$ 0,37 = 134 865 руб.	Дебет 20 «Изделие В» Кредит 25

Если распределение общепроизводственных расходов производят пропорционально нормативам, расчет выполняют в два этапа. Сначала определяют величину расходов по нормативу в пере счете на фактический выпуск. Для этого количество выпущенных из производства изделий умно жают на установленный норматив расходов:

Наименован ие	Расчет общепроизводственных расходов по нормативу в пересчете на фактический выпуск
Изделие А	250 шт. $\times$ 100 руб./шт. = 25 000 руб.
Изделие Б	1500 шт. $\times$ 75 руб./шт. = 112 500 руб.
Изделие В	746 шт. $\times$ 250 руб./шт. = 186 500 руб.
Итого	324 000 руб.

Затем определяем соотношение фактической величины общепроизводственных расходов к их нормативной величине в пересчете на фактический выпуск:

$$364\,500 \text{ руб.} / 324\,000 \text{ руб.} = 1,125.$$

Нам остается умножить на этот коэффициент уже рассчитанные значения общепроизводственных расходов по нормативу в пересчете на фактический выпуск:

Наименовани е	Распределение фактических общепроизводственных расходов
Изделие А	25 000 руб. $\times$ 1,125 = 28 125 руб.
Изделие Б	112 500 руб. $\times$ 1,125 = 126 562,50 руб.
Изделие В	186 500 руб. $\times$ 1,125 = 209 812,50 руб.
Итого	364 500 руб.

Стоимость работ и услуг вспомогательного производства тоже можно распределять несколькими способами. Сложности в распределении возникают, если вспомогательные подразделения обмениваются работами и услугами друг с другом. В этом случае часто взаимные услуги вспомогательных производств оценивают по нормативной стоимости.

Предположим, что на предприятии есть два подразделения основного производства – механический цех и сборочный цех, и два подразделения вспомогательного производства – транспортный цех и котельная. В таблице приведены данные, характеризующие объем оказанных услуг в натуральных единицах измерения.

Наименование	Транспортный цех	Котельная
	Объем оказанных	Объем оказанных

подразделения	услуг, км	услуг, Гкал
Механический цех	5500	120
Сборочный цех	2000	150
Заводоуправление	1140	50
Транспортный цех	–	80
Котельная	360	–
Итого	9000	400

Величина фактических затрат транспортного цеха за месяц (без учета стоимости тепла, полученного от котельной) – 216 000 руб., величина фактических затрат котельной (тоже без учета транспортных услуг) – 112 000 руб.

Допустим, что нормативная стоимость перевозки на один километр составляет 20 руб., а нормативная стоимость одной гигакалории – 340 руб. Тогда получим следующие результаты:

Наименование подразделения	Транспортный цех, руб.	Котельная, руб.
Транспортный цех		$80 \times 340 = 27\,200$
Котельная	$360 \times 20 = 7200$	
Затраты вспомогательных подразделений с учетом оказания взаимных услуг, подлежащие дальнейшему распределению	$216000 - 7200 + 27200 = 236\,000$	$112\,000 - 27\,200 + 7200 = 92\,000$

Фактическая себестоимость единицы услуг вспомогательных подразделений для цехов основного производства и заводоуправления:

Транспортные услуги: $236\,000 \text{ руб.} / 8640 \text{ км} = 27,315 \text{ руб./км.}$

Котельная: $92\,000 \text{ руб.} / 320 \text{ Гкал} = 287,5 \text{ руб./Гкал.}$

Распределим услуги вспомогательных производств между подразделениями основного производства и заводоуправлением.

Наименование подразделения	Транспортный цех, руб.	Котельная, руб.
Механический цех	$5500 \times 27,315 = 150\,231$	$120 \times 287,5 = 34\,500$
Сборочный цех	$2000 \times 27,315 = 54\,630$	$150 \times 287,5 = 43\,125$
Заводоуправление	$1140 \times 27,315 = 31\,139$	$50 \times 287,5 = 14\,375$
Итого	236 000	92 000

Расходы управленческого характера учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

До 2021 года организации имели право выбирать один из двух способов списания этих

расходов:

- распределять на себестоимость отдельных видов выпущенной продукции;
- списывать без распределения в конце месяца в дебет счета 90 «Продажи».

После вступления в силу федерального стандарта 5/2019 «Запасы» управленческие расходы следует списывать на финансовый результат месяца без распределения. В себестоимость продукции такие расходы включают в исключительных случаях, когда есть непосредственная связь с производством этой продукции.

ФСБУ 5/2019 запрещает включать в фактическую себестоимость НЗП и готовой продукции:

- затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины);
- затраты, возникшие в связи с чрезвычайными ситуациями;
- обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- расходы на рекламу и продвижение продукции.

На предприятии должна быть создана база норм и нормативов по всем видам продукции, работы услуг. Эту базу необходимо постоянно актуализировать.

Все расходы, связанные с бракованными изделиями, учитывают на счете 28 «Брак в производстве».

Потери от исправимого брака определяют как разницу между расходами, связанными с устранением брака, и суммами, удержанными с виновников брака (сотрудников, поставщиков).

В расходы, связанные с устранением брака, включают:

- стоимость материальных ресурсов, израсходованных на исправление брака;
- зарплату рабочих, занятых исправлением брака;
- начисленные на эту зарплату страховые взносы;
- другие расходы по исправлению брака.

Если брак был допущен по вине работника, то с него может быть взыскан материальный ущерб. Суммы ущерба, подлежащие удержанию с виновников брака, отражают по кредиту счета 28 в корреспонденции со счетом 732 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Если же брак был допущен по вине поставщика, то ему можно предъявить претензию. Тогда величину возмещения со стороны поставщика отражают по дебету счета 762 «Расчеты по претензиям».

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету 28 отразит потери предприятия от исправимого брака. Эту разницу относят на расходы на производство продукции. В таблице перечислены бухгалтерские записи по учету исправимого брака.

Дебе т	Кред ит	Сумма, руб.	Содержание операции
28	10	60	Отпущены со склада материалы на исправление брака
28	70	100	Начислена заработная плата работнику за исправление брака

28	69	30, 50	Начислены страховые взносы на заработную плату работника, занятого исправлением брака
732	28	80	Удержана сумма ущерба с виновника брака(работника предприятия)
762	28	–	Предъявлена претензия поставщику, виновному в возникновении брака
91 «Прочие доходы и расходы»	28	110, 50	Списаны потери от исправимого брака

Потери от неисправимого брака определяют вычитанием из себестоимости бракованных материальных ценностей (готовой продукции, полуфабрикатов и т.д.):

- сумм, удержанных с виновников брака (сотрудников, поставщиков);
- стоимости бракованных изделий по цене возможного использования. Себестоимость бракованной продукции включает:

- стоимость материалов и сырья, используемых для изготовления продукции;
- расходы на оплату труда и взносы на социальное страхование и обеспечение;
- расходы на содержание и эксплуатацию производственного оборудования;
- цеховые расходы.

Например, на производство 20 деталей было отпущено 10 кг металла стоимостью 260 руб. за кг. Процесс производства деталей включает несколько операций. Расценки за первую операцию составляют 15 руб. за одну деталь, расценки за вторую операцию – 32 руб. за деталь. При обработке деталей на третьей операции две детали были непоправимо испорчены. Рассчитаем себестоимость брака:

- стоимость израсходованного металла на две детали 260 руб.;
- сумма заработной платы, начисленной за изготовление двух деталей на предшествующих этапах обработки $(15 \text{ руб.} + 32 \text{ руб.}) \times 2 = 94 \text{ руб.}$;
- сумма страховых взносов (предположим, что тариф взносов на страхование от несчастных случаев на производстве составляет 4,5%)

$$94 \text{ руб.} \times 4,5\% = 4,23 \text{ руб.};$$

- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО), подлежащие включению в себестоимость брака, обычно определяют по нормативу. Предположим, что норматив РСЭО составляет 26 руб. на одну деталь, тогда величина расходов составит 52 руб. Итого себестоимость окончательного брака:

$$260 \text{ руб.} + 94 \text{ руб.} + 4,23 \text{ руб.} + 52 \text{ руб.} = 410,23 \text{ руб.}$$

На эту сумму делаем проводку:

Дебет 28 субсчет «Неисправимый брак» Кредит 20 «Основное производство».

Окончательный неисправимый брак предприятие может продать или отдать в переработку. Тогда бракованную продукцию сначала приходят в составе материалов (готовой продукции) и передают на склад. Эта операция оформляется требованием-накладной. Бухгалтерия выполняет следующую запись:

Дебет 10 (43) Кредит 28 субсчет «Неисправимый брак»

– оприходована бракованная продукция на склад.

В массовом и серийном производстве допускается оценивать НЗП и готовую продукцию либо в сумме прямых затрат, либо в сумме плановых (нормативных) затрат.

Так как в массовом и серийном производстве чаще всего применяется повременная форма оплаты труда при высоком уровне механизации и автоматизации, то в состав прямых расходов будут входить только стоимость основных материалов и комплектующих изделий, возможно стоимость энергии, израсходованной на технологические цели.

Предприятие в своей учетной политике отражает выбранный вариант ведения учета выпуска готовой продукции:

- с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- без использования счета 40.

Рассмотрим порядок учета, если предприятие применяет только счет 43 «Готовая продукция». На начало месяца на складе готовой продукции хранится 10 электродвигателей. Учетная цена одного электродвигателя – 8000 руб., отклонения фактической себестоимости от учетной цены – 216 руб. В течение месяца было выпущено из производства и передано на склад 400 электродвигателей. После окончания отчетного периода бухгалтерия определила фактическую себестоимость произведенной продукции, которая составила 3 277 600 руб.

За этот месяц покупателям отгрузили 385 единиц продукции. Чтобы определить фактическую себестоимость отгруженной продукции, необходимо выполнить следующие расчеты:

– определить средний процент отклонений фактической себестоимости продукции от учетной стоимости. Для этого используем формулу

$$\frac{(C_{\text{ф}}^{\text{Н}} + C_{\text{ф}}^{\text{В}}) - (C_{\text{у}}^{\text{Н}} + C_{\text{у}}^{\text{В}})}{(C_{\text{н}} + C_{\text{в}})} \times 100\%,$$

где $C_{\text{ф}}^{\text{Н}}$ – фактическая себестоимость остатка выпущенной продукции на начало месяца; $C_{\text{ф}}^{\text{В}}$ – факти

$C_{\text{ф}}^{\text{Н}}$ – фактическая себестоимость остатка выпущенной продукции на начало месяца; $C_{\text{ф}}^{\text{В}}$ – фактическая себестоимость выпущенной за месяц продукции; $C_{\text{у}}^{\text{Н}}$ – учетная стоимость остатка выпущенной продукции на начало месяца; $C_{\text{у}}^{\text{В}}$ – учетная стоимость выпущенной за месяц продукции.

Проведем расчет:

$$\frac{(82\,160 \text{ руб.} + 3\,277\,600 \text{ руб.}) - (80\,000 \text{ руб.} + 3\,200\,000 \text{ руб.})}{800\,000 \text{ руб.} + 3\,200\,000 \text{ руб.}} \times 100\% = 2,432\% ;$$

$$800\,000 \text{ руб.} + 3\,200\,000 \text{ руб.}$$

– определяем отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от учетных цен. Для этого учетную стоимость отгруженной покупателям продукции умножаем на средний процент отклонений:

$$385 \text{ шт.} \times 8000 \text{ руб.} \times 2,432\% = 74\,905,60 \text{ руб.}$$

Следовательно, фактическая себестоимость отгруженной продукции составляет $385 \text{ шт.} \times 8000 \text{ руб.} + 74\,905,60 \text{ руб.} = 3\,154$

905,60 руб.

Бухгалтер составит следующие проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
В течение месяца отражаем выпуск продукции по учетной стоимости	43	20	3 200 000
В течение месяца отражаем отгрузку продукции по учетной стоимости	90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные»	43	3 080 000
После окончания месяца определяем фактическую себестоимость выпущенной продукции и делаем корректирующую проводку на величину разницы	43	20	77 600
Выполняем расчет и списываем величину отклонений, приходящихся на отгруженную продукцию	90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные»	43	74 905,60

В конце месяца на складе останется 25 электродвигателей, учетная стоимость которых составит 200 000 руб., а отклонения учетной стоимости от фактической себестоимости будет равно

$$2160 \text{ руб.} + 77\,600 \text{ руб.} - 74\,905,60 \text{ руб.} = 4854,40 \text{ руб.}$$

Теперь предположим, что предприятие применяет для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В этом случае бухгалтерские записи будут выглядеть следующим образом:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
В течение месяца отражаем выпуск продукции по учетной стоимости	43	40	3 200 000
В течение месяца отражаем отгрузку продукции по учетной стоимости	90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные»	43	3 080 000
После окончания месяца определяем фактическую себе стоимость выпущенной продукции и делаем корректирующую проводку на величину разницы	40	20	77 600
Списываем отклонения фактической себестоимости выпущенной продукции	90 «Продажи»	40	77 600

В этом случае все отклонения, возникшие в отчетном месяце, полностью относят

на счет «Продажи». Остаток готовой продукции на складе отражают только по учетной стоимости.

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

В федеральном стандарте 5/2019 существенно изменены подходы к оценке запасов после признания. Теперь требуется оценивать запасы по наименьшей из величин:

- фактической себестоимости;
- чистой стоимости продажи запасов.

Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией самостоятельно.

Чистую стоимость запасов рассчитывают как разность между ценой, по которой обычно продаются такие запасы, и расходами, связанными с созданием и продажей этих запасов.

Для расчета чистой стоимости сырья и материалов определяют предполагаемую цену продажи продукции, которая будет произведена из этих сырья и материалов.

Затем надо определить величину всех расходов, связанных с производством этой продукции (ее себестоимость).

Например, предприятие производит пластиковые контейнеры для пищевых продуктов. Цена реализации одного контейнера – 60 руб., затраты на производство одного контейнера без учета стоимости пластика (материала) – 40 руб., предполагаемые затраты на продажу составляют 5 руб. за одну единицу продукции. Следовательно, чистая стоимость продажи материала, израсходованного на производство контейнера, составляет 15 руб. Если для производства одного изделия расходуется 120 г пластика, то чистая стоимость 1 кг данного материала составит 18 руб.

Если для производства продукции потрачено несколько видов материалов, то чистую стоимость продажи конкретного материала рассчитывают пропорционально доле в готовой продукции. Предположим, предприятие производит печенье. Для выпечки 1 кг печенья необходимо 412 граммов муки, 552 г сахара и 333 г меланжа. Печенье обычно предприятие продает по цене 140 руб. за килограмм. Все расходы на производство печенья без учета сырья и материалов составляют 65 руб., расходы на продажу продукции – 10 руб.

Следовательно, чистая стоимость продажи всех материалов составит:

$$140 \text{ руб.} - 65 \text{ руб.} - 10 \text{ руб.} = 65 \text{ руб.}$$

Наименование	Фактическая себестоимость 1 кг материала, руб.	Расход на 1 кг печенья, руб.	Доля в общей величине материальных расходов	Чистая стоимость продажи, руб.
Мука	30	12,36	16,87	11,47
Сахар	50	27,6	37,67	24,49
Меланж	100	33,3	45,46	29,04
Итого		73,26	100	65

Если такой способ расчета использовать затруднительно, то за чистую стоимость продажи запасов, отличных от готовой продукции, товаров, можно принять цену, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату.

Если чистая стоимость продажи меньше, чем фактическая себестоимость запасов, это означает, что запасы обесценились. В этом случае формируется резерв:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 14 «Резерв под обесценение МПЗ».

В балансе стоимость запасов показывают за вычетом начисленного резерва.

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

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

На предприятии могут одновременно применять все три способа оценки материалов по отношению к различным группам материальных ценностей. Например, дорогие и требующие усиленного контроля материалы будут оцениваться по стоимости единицы запасов, основные материалы, являющиеся основой производимой продукции, – по методу FIFO, а вспомогательные материалы – по средней себестоимости.

Оценка материалов по себестоимости единицы запасов позволяет получить самые точные учетные данные, но требует очень хорошей организации учета и складского хозяйства.

Например, 6 февраля на предприятие поступила партия шарикоподшипников в количестве 50 шт. по цене 1248 руб. за штуку, а 20 февраля поступила вторая партия этих подшипников в количестве 100 шт. по цене 1548 руб. за штуку.

21 февраля для производства продукции было передано в сборочный цех 15 подшипников из первой партии и 12 подшипников из второй партии.

Чтобы определить их стоимость, умножаем количество на цену:

$$15 \text{ шт.} \times 1248 \text{ руб.} + 12 \text{ шт.} \times 1548 \text{ руб.} = 37\,296 \text{ руб.}$$

Второй способ оценки материалов допускает два варианта:

- средняя себестоимость рассчитывается в конце месяца;
- средняя себестоимость рассчитывается после каждой операции по приему или отпуску материалов.

Приведем дополнительные условия.

Наименование	Дата	Количество, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
Остаток на начало февраля	01.02	10	762	7620
Поступило	02.02	50	960	48 000
Отпущено в производство	02.02	45		
Поступило	06.02	50	1248	62 400
Отпущено в производство	07.02	56		
Поступило	20.02	100	1548	154 800
Отпущено в производство	21.02	27		

Сначала проведем расчет средней стоимости по данным за месяц в целом. Используем формулу, которую предлагает ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Нам надо сложить стоимость остатка материала на начало месяца со стоимостью всего поступившего материала и разделить эту сумму на общее количество материала:

$$(7620 \text{ руб.} + 48\,000 \text{ руб.} + 62\,400 \text{ руб.} + 154\,800 \text{ руб.}) / (10 + 50 + 50 + 100) = 1299,14 \text{ руб.}$$

Затем определим стоимость подшипников, отпущенных в производство: $1299,14 \text{ руб.} \times (45 + 56 + 27) = 166\,289,92 \text{ руб.}$

На конец месяца на складе осталось 82 подшипника общей стоимостью 106 530,08 руб. Теперь рассмотрим, как проводится расчет по методу скользящей средней.

Первый раз подшипники были отпущены в производство 2 февраля. Рассчитаем среднюю стоимость на эту дату:

$$(7620 \text{ руб.} + 48\,000 \text{ руб.}) / 60 \text{ шт.} = 927 \text{ руб.}$$

В производство передано 45 подшипников, их стоимость

$$45 \text{ шт.} \times 927 \text{ руб.} = 41\,715 \text{ руб.}$$

После этой операции на складе осталось 15 подшипников на сумму 13 905 руб. Следующее поступление материала было 6 февраля. Рассчитаем новую среднюю цену:

$$(13\,905 \text{ руб.} + 62\,400 \text{ руб.}) / (15 + 50) = 1173,92 \text{ руб.}$$

На следующий день было отпущено в производство 56 единиц материала, стоимость составила

$$56 \text{ шт.} \times 1173,92 \text{ руб.} = 65\,739,52 \text{ руб.}$$

На складе осталось 9 подшипников стоимостью 10 565,48 руб.

Последнее поступление материала было 20 февраля. Определим среднюю цену после этой операции:

$$(10\,565,48 \text{ руб.} + 154\,800 \text{ руб.}) / 109 = 1517,11 \text{ руб.}$$

Задание. Рассчитайте стоимость 27 подшипников, переданных в производство 21 февраля, количество и стоимость подшипников на конец месяца.

На практике такой способ расчета применяется редко. Это связано с тем, что в

момент поступления материала обычно невозможно точно определить его фактическую себестоимость, в первую очередь из-за того, что необходимая информация поступает с опозданием. А учет движения материалов надо вести каждый день в количественном и суммовом выражении. Поэтому на большинстве предприятий для текущего учета применяют фиксированные учетные цены. Отклонения учетной стоимости материала от его фактической себестоимости учитывают отдельно, либо на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы», либо на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Рассмотрим этот способ учета, используя данные предыдущего примера. Предположим, что учетная стоимость подшипников составляет 1000 руб. Запишем имеющуюся информацию в таблицу.

Наименование	Количество, шт.	Цена за единицу, руб.	Фактическая себестоимость, руб.	Учетная стоимость, руб.	Отклонения, руб.
Остаток на начало февраля	10	762	7620	10 000	–2380
Поступило	50	960	48 000	50 000	–2000
Поступило	50	1248	62 400	50 000	12 400
Поступило	100	1548	154 800	100 000	54 800
Итого поступило за месяц	200		265 200	200 000	65 200

Теперь нам надо определить средний процент отклонений. Выполняем следующие операции:

1. Определяем сумму отклонений, относящихся к остатку материалов на начало месяца (сальдо счета 16), и отклонений учетной стоимости материалов, приобретенных за месяц, от фактической стоимости.

Если сальдо или оборот дебетовые, то показатели берем со знаком «плюс», если кредитовые, то со знаком «минус».

2. Определяем сумму остатка материалов на начало месяца и поступления материалов за месяц по учетной стоимости (остаток и дебетовый оборот по счету 10 «Материалы»).

3. Отклонения делим на учетную стоимость материалов и умножаем на 100%.

4. Если фактическая стоимость материалов выше, чем учетная стоимость, то средний процент отклонений получится со знаком «плюс». Если наоборот, фактическая стоимость материалов ниже, чем учетная стоимость, то средний процент получится со знаком «минус».

В нашем случае

$$(-2380 \text{ руб.} + 65\,200 \text{ руб.}) / (10\,000 \text{ руб.} + 200\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 29,914\%.$$

Затем определяем стоимость подшипников, отпущенных в производство по учетным ценам: $(45 + 56 + 27) \times 1000 \text{ руб.} = 128\,000 \text{ руб.}$

Находим величину отклонений фактической стоимости подшипников от учетной стоимости. Для этого учетную стоимость израсходованных подшипников умножаем на средний процент отклонений:

$$128\,000 \text{ руб.} \times 29,914\% = 38\,289,92 \text{ руб.}$$

Теперь мы можем подсчитать фактическую стоимость

$$\begin{aligned} &\text{израсходованного материала: } 128\,000 \text{ руб.} + 38\,289,92 \\ &\text{руб.} = 166\,289,92 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Вы можете увидеть, что у нас получился точно такой же результат, что и при расчете по формуле, предлагаемой ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Теперь рассмотрим, каким образом эти хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Принят к оплате счет поставщика за подшипники от 1 февраля	15	60	48 000
Оприходованы на складе подшипники по учетной цене	10	15	50 000
Списаны отклонения фактической стоимости от учетной стоимости	15	16	2000
Отпущены в производство материалы по учетной цене	20	10	45 000
Принят к оплате счет поставщика за подшипники от 6 февраля	15	60	62 400
Оприходованы на складе подшипники по учетной цене	10	15	50 000
Списаны отклонения фактической стоимости от учетной стоимости	16	15	12 400
Отпущены в производство материалы по учетной цене	20	10	56 000
Принят к оплате счет поставщика за подшипники от 20 февраля	15	60	154 800
Оприходованы на складе подшипники по учетной цене	10	15	100 000
Списаны отклонения фактической стоимости от учетной стоимости	16	15	54 800
Отпущены в производство материалы по учетной цене	20	10	27 000
В конце месяца проведен расчет и отклонения фактической стоимости от учетной стоимости отнесены на расходы производства	20	16	38 289,92

Обратите внимание! При покупке первой партии подшипников учетная стоимость (50 000 руб.) оказалась выше фактической стоимости (48 000 руб.), поэтому отклонения мы записали проводкой:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» Кредит 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

Задание. Проведите расчеты и запишите проводки при условии, что учетная цена одного подшипника равна 1500 руб.

Отклонения фактической стоимости материалов от учетной стоимости списывают на тот же счет расходов, на который ранее отнесли учетную стоимость израсходованного материала. Напри мер, 27 февраля на предприятии передали 6 подшипников в подразделение вспомогательного про изводства и 2 подшипника продали индивидуальному предпринимателю Федорову. Эти операции запишут в бухгалтерском учете следующим образом:

Содержание хозяйственной операции	Дебе т	Кред ит	Сумм а, руб.
Передали во вспомогательное производство 6 подшипников по учетной цене	23	10	6000
В конце месяца проведен расчет, и отклонения фактической сто имости от учетной стоимости отнесены на расходы вспомогательного производства	23	16	1794,8 4
Продали 2 подшипника, списана учетная стоимость	912	10	2000
Списаны отклонения фактической стоимости от учетной стоимости	912	16	598,28

Третий способ определения стоимости материалов, отпущенных в производство или на другие цели, основан на предположении, что в первую очередь расходуют те запасы, которые были приобретены раньше прочих. Сначала расходуют остаток на начало месяца, потом переходят к первой закупленной партии. После того как она закончится, переходят ко второй партии, и так далее. При этом не имеет значения, какие именно по очередности приобретения запасы будут расходоваться.

Будем использовать данные предыдущего примера.

Наименование	Дата	Количество, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
Остаток на начало февраля	01.02	10	762	7620
Поступило	02.02	50	960	48 000
Отпущено в производство	02.02	45		
Поступило	06.02	50	1248	62 400
Отпущено в производство	07.02	56		
Поступило	20.02	100	1548	154 800
Отпущено в производство	21.02	27		

Чтобы определить стоимость подшипников, отпущенных в производство 2 февраля, возьмем 10 штук по стоимости остатка и еще 35 штук по стоимости первой партии:

$$762 \text{ руб.} \times 10 \text{ шт.} + 960 \text{ руб.} \times 35 \text{ шт.} = 41\,220 \text{ руб.}$$

После этой операции на складе осталось 15 подшипников по цене первой партии 960 руб. за единицу.

Теперь определим стоимость материалов, израсходованных 7 февраля. Из первой партии у нас осталось 15 штук, недостающие $56 - 15 = 41$ штук возьмем из второй приобретенной партии:

$$960 \text{ руб.} \times 15 \text{ шт.} + 1248 \text{ руб.} \times 41 \text{ шт.} = 65\,568 \text{ руб.}$$

На конец дня 7 февраля на складе осталось 9 подшипников по цене 1248 руб. за единицу.

Затем 21 февраля израсходовали еще 27 единиц материала. Девять единиц мы можем взять из остатка по состоянию на 20 февраля и еще 18 единиц из третьей поступившей на склад партии.

$$1248 \text{ руб.} \times 9 \text{ шт.} + 1548 \text{ руб.} \times 18 \text{ шт.} = 39\,096 \text{ руб.}$$

На складе останется еще 82 подшипника по цене 1548 руб. за штуку на общую сумму **126 936 руб.**

Выполним проверку – сложим остаток материала на начало месяца и стоимость всех поступивших партий и вычтем стоимость израсходованного материала:

$$7620 \text{ руб.} + 48\,000 \text{ руб.} + 62\,400 \text{ руб.} + 154\,800 \text{ руб.} - 41\,220 \text{ руб.} - 65\,568 \text{ руб.} - 39\,296 \text{ руб.} = \\ = \mathbf{126\,736 \text{ руб.}}$$

Условием применения метода FIFO является организация партионного учета на складах предприятия. Дополнительные расходы (транспортнозаготовительные) могут распределяться по среднему проценту.

Рассмотрим пример формирования показателя по строке 1210.

На 31 декабря 2020 года предприятие располагало следующими активами:

Наименование счета	Сумма, руб.
Материалы	85 000
Отклонения в стоимости материальных ценностей	1300
Затраты в незавершенном производстве	12 300
Готовая продукция	29 400
Товары	5000
Итого запасов	131 700

За год были проведены следующие операции (операции с НДС не отражены):

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Принят к оплате счет за материалы	15	60	300 000
Оприходованы на складе материалы по учетной стоимости	10	15	260 000
Учтены отклонения фактической стоимости материалов от учетной стоимости	16	15	20 000
Принят к оплате счет за товары	15	60	50 000

Оприходованы на складе товары по учетной стоимости	41	15	48 000
Начислена торговая наценка на стоимость товара	41	42	5600
Учтены отклонения фактической стоимости товаров от учетной стоимости	16	15	2000
Отпущены материалы в цех для производства продукции	20	10	320 000
Списаны отклонения в стоимости материалов на затраты по производству продукции	20	16	16 400
Отражены расходы по производству продукции, не относящиеся к материальным расходам	20	02, 70, 69, 60...	210 000
Оприходована на складе готовая продукция по учетной стоимости	43	40	490 000
Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости	40	20	495 000
Списаны отклонения в стоимости продукции	90	40	5000
Отгружена (продана) продукция покупателям	90	43	508 000
Отгружена готовая продукция покупателям, право собственности переходит после оплаты продукции	45	43	2500
Проданы товары в розницу	90	41	44 200
Списана реализованная торговая наценка	90	42	–4100
Списаны отклонения в стоимости реализованных товаров	90	16	800
Начислен резерв под обесценение материальных ценностей	91	14	1000

Определим остатки по счетам на конец отчетного года.

Наименование счета	Начальн ый остато к	Оборо т по дебету	Оборо т по кредиту	Остаток конечный	
				Дебет	Кред ит
Материалы	85 000	260 000	320 000	25 000	
Резерв под снижение стоимости материальных ценностей			1000		1000
Заготовление и приобретение материальных ценностей		350 000	330 000	20 000	
Отклонения в стоимости материальных ценностей	1300	22 000	17 200	6100	
Затраты в незавершенном производстве	12 300	320 000 + + 210 000	495 000	47 300	
Готовая продукция	29 400	490 000	510 500	8900	
Товары	5000	53 600	44 200	14 400	

Торговая наценка			5600 – 4100		1500
Товары отгруженные		2500		2500	
Итого запасов	131 700			124 200	2500

В балансе по строке 1210 мы укажем сумму 122 тыс. руб.

По строке 1220 организация отражает суммы налога на добавленную стоимость, которые были учтены по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Если организация на отдельном субсчете счета 19 учитывает суммы акцизов, впоследствии подлежащие вычету, то остаток по данному субсчету не участвует в формировании показателя строки 1220.

Организация отражает НДС на счете 19 на основании счета-фактуры, полученного от поставщика.

Для того чтобы НДС было можно принять к вычету, должны выполняться следующие условия:

- имеется правильно оформленный счет-фактура;
- материальные ценности (результаты работ, услуг) приняты к учету;
- приобретенные ценности (результаты работ, услуг) будут использованы в деятельности, которая тоже облагается НДС.

Остаток по счету 19 обычно возникает в тех случаях, когда у организации нет достаточных оснований, чтобы принять НДС к вычету. Например, если организация приобрела объект основных средств или нематериальный актив, но еще не ввела его в эксплуатацию.

Контрагент может оформить счет-фактуру с ошибочными данными. Организация покупатель будет держать сумму НДС на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» пока не получит исправленный документ.

Допустим, по состоянию на 31 декабря 2020 года остаток на счете 19 составлял 6000 руб.

За отчетный период были осуществлены такие хозяйственные операции:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Учен НДС по приобретенным материалам	19	60	60 000
НДС по приобретенным материалам принят к вычету	68	19	60 000
Учен НДС по приобретенным товарам	19	60	10 000
НДС по приобретенным товарам принят к вычету	68	19	10 000
Учен НДС по приобретенному основному средству	19	60	25 000

По строке 1230 организация отражает в балансе суммы дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность – это долги третьих лиц перед организацией.

Основная часть дебиторской задолженности, как правило, состоит из долгов покупателей (заказчиков) за отгруженную им продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги. Эта задолженность отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В тех случаях, когда организация перечисляет аванс или предварительную оплату поставщикам и подрядчикам, образуется дебиторская задолженность на счете 60.

Причем дебиторская задолженность по авансам, перечисленным поставщикам, отражается в балансе за минусом суммы НДС, подлежащей вычету.

Например, ООО «Меркурий» перечислило АО «Плутон» аванс в счет предстоящей поставки материалов. Сумма аванса 276 000 руб., в том числе НДС 46 000 руб.

Бухгалтер ООО «Меркурий» запишет:

Дебет 60 субсчет «Расчеты по авансам уплаченным» Кредит 51 на сумму 276 000 руб. Учтен НДС, включенный в сумму аванса:

Дебет 19 Кредит 60 «Расчеты по авансам уплаченным» на сумму 46 000 руб. НДС принят к вычету:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 на сумму 46 000 руб.

На счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» тоже может возникать дебетовый остаток. Например, организация начислила НДС с продажи продукции:

Дебет 90 «Продажи» Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» на сумму 54 000 руб.

За этот же период организация приобрела материальных ценностей на 400 000 руб. и приняла к вычету НДС в сумме 80 000 руб.:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 на сумму 80 000 руб.

В результате на счете 68 появится остаток по дебету 26 000 руб.

Дебетовый остаток возникает после уплаты авансовых платежей, например по налогу на прибыль. Кроме того, иногда организация излишне перечисляет деньги в бюджет из-за ошибок.

Подобным образом может появиться дебетовый остаток по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В первую очередь дебетовый остаток появляется при использовании зачетной схемы расчетов с Фондом социального страхования. Зачетная схема расчетов с ФСС предполагает, что вначале работодатель выплачивает работнику сумму пособия по временной нетрудоспособности за счет средств предприятия, а затем на эту же сумму уменьшает текущие платежи по страховым взносам в ФСС.

Например, в марте всем работникам предприятия была начислена заработная плата в сумме 1 000 000 рублей. Одной работнице выплачено пособие по беременности и родам в сумме 50 000 руб.

Страховые взносы в ФСС за этот месяц составят:

$$1\,000\,000 \text{ руб.} \times 2,9\% = 29\,000 \text{ руб.}$$

Получается, что Фонд социального страхования будет должен организации 31 000 руб.

По счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» обычно образуется

кредитовый остаток, но по некоторым аналитическим счетам (отдельным работникам) не исключено появление дебетового сальдо.

Например, Иванов И. И. был принят на работу 16 ноября 2020 года. Он отработал шесть месяцев и ушел в отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 19 апреля 2021 года. Перед отпуском ему были выплачены отпускные в сумме 56 000 руб. После возвращения из отпуска Иванов отработал еще месяц, а затем уволился по собственному желанию.

В этом случае работнику были выплачены лишние суммы отпускных, так как фактически он заработал только 20 дней оплачиваемого отпуска.

Следовательно, Иванов должен предприятию:

$$(56\,000 \text{ руб.} / 28 \text{ дней}) \times 8 \text{ дней} = 16\,000 \text{ руб.}$$

По счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» обычно имеется дебетовый остаток, который показывает, какая сумма подотчетных денег числится за работниками.

Например, Петров А. А. получил 28 декабря 2020 года аванс на служебную командировку в сумме 60 000 руб.

Петров вернулся из командировки 31 декабря 2020 года. В соответствии с Указаниями Цен трального банка России от 11.03.2014 № 3210У, он обязан отчитаться в течение трех рабочих дней после возвращения из командировки, то есть не позже 12 января 2021 года. Но на конец отчетного периода за Петровым числится задолженность перед организацией.

Если работник получил от организации беспроцентный заем, то задолженность по нему будет учтена по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Если заем выдан под процент, то его можно классифицировать как финансовое вложение.

На 73 счете учитывают и задолженность работников по возмещению ущерба, причиненного их действиями (или бездействием). Допустим, в конце отчетного года в ходе проведения инвентаризации была выявлена недостача готовой продукции на складе предприятия.

Сумму недостачи сначала запишут по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей»:

Дебет 94 Кредит 43 «Готовая продукция» на сумму 40 000 руб.

Затем инвентаризационная комиссия обязана установить причину возникновения этой недостачи и определить, есть ли в этом случае вина материальноответственного лица (кладовщика).

Если кладовщик виновен в возникновении недостачи, то он обязан возместить материальный ущерб, который причинил организации. Руководство предприятия вправе принять решение об удержании недостачи из заработка работника, если соблюдены три условия:

- сумма ущерба не превышает среднего месячного заработка работника;
- распоряжение об удержании сделано не позднее месяца со дня выявления недостачи;
- работник согласен добровольно возместить ущерб. В бухгалтерии это запишут следующим образом:

Дебет 73 Кредит 94 на сумму 40 000 руб.

Но Трудовой кодекс ограничивает размер удержаний из заработка работника, в

нашем случае удержать можно не более 20% от заработной платы кладовщика. Если зарплата кладовщика в среднем за месяц составляет 50 000 руб., то удержания будут проводиться в течение четырех месяцев. Все это время на счете 73 по дебету будет числиться остаток долга.

В соответствии с законом «Об акционерных обществах» не менее 50% акций, распределенных при учреждении акционерного общества, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента регистрации. Остальные акции, распределенные при учреждении общества, должны быть оплачены в течение года.

Если же зарегистрировано общество с ограниченной ответственностью, то участники должны оплатить свои доли в течение четырех месяцев с момента государственной регистрации.

Пока акционеры и участники не оплатят свои акции и доли, на счете 75 «Расчеты с учредителями» будет числиться дебиторская задолженность.

Например, участники ООО «Мечта» приняли решение об учреждении общества с уставным капиталом 50 000 руб. При регистрации общества бухгалтер выполнит запись:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 80 «Уставный капитал» на сумму 50 000 руб. Другие виды дебиторской задолженности (в частности, по штрафным санкциям, процентам,

начисленным по ценным бумагам, кредитам и займам) будут отражены по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебиторская задолженность может быть долгосрочной (если ее погашение ожидается не раньше, чем через 12 месяцев с даты составления отчетности) и краткосрочной. В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 необходимо раскрыть информацию о характере задолженности, например, добавить в баланс дополнительные строки для долгосрочной задолженности.

Если организация выполняет работы по договору строительного подряда и ведет учет в соответствии с ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», то в составе дебиторской задолженности она должна отражать начисленную, но не предъявленную к оплате, выручку.

Если организация получит информацию, которая позволит усомниться в реальности погашения дебиторской задолженности, то она создает резерв сомнительной дебиторской задолженности. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва учитывается по кредиту счета 63 в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При формировании показателя по строке 1230 бухгалтерского баланса сумма резерва сомнительной задолженности вычитается.

Запрещено делать зачет между статьями активов и пассивов (дебетовым и кредитовым остатками по счетам 62, 60, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76).

Дебиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерской отчетности пересчитывается в рубли. Пересчет производится по официальному курсу, установленному Банком России на отчетную дату, а при его отсутствии – по курсу соответствующей валюты.

Например, ООО «Плутон» в декабре 2020 года отгрузил зарубежной компании свою продукцию. Сумма по договору составила 100 000 евро.

При составлении бухгалтерского баланса бухгалтер пересчитывает иностранную валюту в рубли по курсу, установленному Банком России. Официальный курс на 31 декабря 2020 года составлял 90,6824 рубля за один евро. Следовательно, величина дебиторской задолженности будет равна

$$100\,000 \text{ евро} \times 90,6824 \text{ руб./евро} = 9\,268\,240 \text{ руб.}$$

Исключение составляет дебиторская задолженность, возникшая в результате перечисления контрагентам аванса, предоплаты или задатка. Такая задолженность показывается в бухгалтерской отчетности по курсу, действующему на дату перечисления денежных средств.

По строке 1240 бухгалтерского баланса отражают финансовые вложения, срок обращения или погашения которых не превышает 12 месяцев.

По краткосрочным финансовым вложениям, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, показывается их текущая рыночная стоимость (т.е. первоначальная стоимость с учетом корректировок) по данным аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения».

По краткосрочным финансовым вложениям, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, показывается их первоначальная стоимость за минусом созданного по ним резерва, для чего используются данные аналитического учета по счетам 58 (55 «Специальные счета в банках», субсчет 553 «Депозитные счета» и 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 731 «Расчеты по предоставленным займам») и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

В случае существенности вклад организации товарища в совместную деятельность показывается в Бухгалтерском балансе отдельной статьей.

По строке 1250 указывают информацию об имеющихся у организации денежных средствах и денежных эквивалентах.

Примерами денежных эквивалентов являются:

- открытые в кредитных организациях депозиты до востребования;
- векселя Сбербанка России, используемые организациями при расчетах за реализованные товары, выполненные работы, оказанные услуги, со сроком погашения до трех месяцев.

Кроме того, Минфин России допускает возможность отнесения выданных организацией займов к денежным эквивалентам, если условия договора займа (срок и порядок возврата) позволяют это сделать.

Наличные денежные средства организации учитывают на счете 50 «Касса».

Денежные документы, стоимость которых отражается на субсчете 503 «Денежные документы», не являются ни денежными средствами, ни денежными эквивалентами. Их стоимость, определяемая в сумме фактических затрат на приобретение, в показатель строки 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» не включается. По своему экономическому смыслу стоимость хранящихся в кассе организации почтовых марок, оплаченных билетов, карт оплаты услуг связи, топливных карт, путевок и т.п. является предварительной оплатой услуг. Поэтому дебетовый остаток по субсчету 503 на отчетную дату может быть включен в показатель строки 1230 «Дебиторская задолженность».

Организация вправе хранить в кассе денежные средства в сумме, не превышающей установленный лимит.

Величину лимита организация рассчитывает самостоятельно, руководствуясь Указаниями по ведению кассовых операций.

Лимит может быть превышен только в дни выдачи заработной платы и других выплат, входящих в фонд оплаты труда.

Если организация получает наличную выручку, то она должна регулярно сдавать ее в банк для зачисления на расчетный счет.

Основные денежные расчеты ведут через расчетные счета. Организация вправе открывать любое количество расчетных счетов в разных банках, если это требуется для ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Операции по расчетным счетам учитывают на счете 51. Если организация осуществляет внешнеэкономическую деятельность, то она открывает валютные счета. Учет операций ведут на счете 52. Поступление и выплата денежных средств в иностранной валюте пересчитывают в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком.

Необходимо помнить, что на территории Российской Федерации все расчеты между российскими организациями следует вести только в рублях.

На счете 55 «Специальные счета в банках» отражают информацию об остатках денежных средств в валюте РФ и в иностранных валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами:

- в аккредитивах;
- в чековых книжках;
- в иных платежных документах (кроме векселей);
- на текущих, особых и иных специальных счетах;
- об остатках средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению на отдельном банковском счете.

Если же денежные средства помещены на депозитный счет, в бухгалтерском балансе их показывают в составе финансовых вложений.

Величину денежных средств, внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленных по назначению, учитывают на счете 57 «Переводы в пути».

Если организация открыла счет в коммерческом банке, у которого Банк России отозвал лицензию, то остаток денежных средств на таком счете нельзя включать в показатель по строке 1250 бухгалтерского баланса.

Эти суммы представляют собой дебиторскую задолженность банка и учитываются на счете 76

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (аналитический счет учета дебиторской задолженности банка).

Так как гарантии возврата денежных средств в таких случаях распространяются только на физических лиц, то имеется высокая вероятность того, что предприятие не сможет получить свои деньги обратно. Поэтому по такой задолженности банка создают резерв по сомнительным долгам, который отражается по кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». Сумма задолженности банка

за вычетом созданного по ней резерва участвует в формировании показателя «Дебиторская задолженность».

По строке 1260 указывается информация о прочих оборотных активах, которые не попали в запасы, дебиторскую задолженность, финансовые вложения или денежные средства.

В составе прочих оборотных активов могут учитываться при условии незначительности соответствующих показателей, например:

- стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании на финансовый результат периода или на виновных лиц;
- стоимость долгосрочных активов к продаже;
- суммы акцизов, подлежащие впоследствии вычетам;
- суммы НДС, начисленные при отгрузке товаров (продукции, иных ценностей), выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете;
- суммы НДС и акцизов, начисленные по неподтвержденному экспорту товаров и подлежащие впоследствии вычету (возмещению) из бюджета.

К долгосрочным активам к продаже относятся объекты основных средств или других внеоборотных активов (за исключением финансовых вложений) при наличии одновременно следующих обстоятельств:

- использование объекта прекращено;
- принято решение о его продаже;
- возобновлять использование объекта не предполагается.

Подтверждением выполнения этих условий может быть, например, соответствующее решение руководства, начало подготовки актива к продаже, заключенное соглашение о продаже.

Так же к долгосрочным активам к продаже относятся предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся в результате выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Исключением являются случаи, когда такие ценности классифицируются в качестве запасов.

Для учета долгосрочных активов к продаже организация может использовать особые субсчета счетов 41 «Товары» или 10 «Материалы».

Если договором купли-продажи или договором поставки предусмотрено, что право собственности на товарно-материальные ценности перейдет к покупателю только после оплаты, то эти ТМЦ продавец отражает на счете 45 «Товары отгруженные». Но, несмотря на то, что в бухгалтерском учете реализация не отражается, он должен начислить НДС.

Например, ООО «Плутон» отгрузило АО «Сириус» партию продукции на общую сумму 60 000 руб. вместе с НДС. Фактическая себестоимость этой продукции составила 38 000 руб.

В учете ООО «Плутон» будут сделаны такие записи:

Дебет 45 «Товары отгруженные» Кредит 43 «Готовая продукция» – отгружены товарно-материальные ценности покупателю на сумму 38 000 руб.

Затем необходимо начислить НДС:

Дебет 76 «Разные дебиторы и кредиторы» Кредит 68 «Расчеты по

налогам и сборам» на сумму 10 000 руб.

Если до конца отчетного периода АО «Сириус» не перечислит деньги, то эти 10 тыс. руб. войдут в состав «Прочих оборотных активов» в балансе ООО «Плутон».

Суммируя показатели по строкам 1210, 1220, 1230, 1240, 1250 и 1260, бухгалтер получает итог по второму разделу баланса (строка 1200).

Чтобы определить общую величину всех активов организации, надо сложить значения показателей по строкам 1100 и 1200.

Пассив баланса включает три раздела: «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства».

Третий раздел баланса включает следующие статьи:

- уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей);
- собственные акции, выкупленные у акционеров;
- переоценка внеоборотных активов;
- добавочный капитал (без переоценки);
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

По строке 1310 отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. Это показатель, который изменяется чрезвычайно редко.

Для учета уставного капитала используют пассивный счет 80. Величина уставного капитала должна соответствовать сумме, указанной в Уставе организации.

Если организацией принято решение об увеличении (уменьшении) уставного капитала, то новый размер уставного капитала показывается в Бухгалтерском балансе только после регистрации изменений в учредительных документах организации.

В некоторых случаях участники (учредители) обязаны уменьшить уставный капитал. Во первых, если стоимость чистых активов стала меньше величины уставного капитала, во вторых, если участники не погасили в полном размере свои обязательства по вкладам в уставный капитал.

По строке 1320 показывают фактическую стоимость собственных акций (долей) выкупленных акционеров (участников).

Если кто-то из участников общества с ограниченной ответственностью или акционеров не публичного акционерного общества пожелает выйти из состава собственников, то у общества есть преимущественное право на приобретение собственных акций.

Выкупленные собственные акции учитывают на счете 81 до тех пор, пока не разместят их среди других участников или акционеров, или не аннулируют.

В бухгалтерском балансе стоимость собственных акций записывают в круглых скобках и вычитают при подсчете итога по третьему разделу баланса.

Например, было принято решение о создании непубличного акционерного общества. Уставный капитал этого общества состоит из 1000 обыкновенных акций номинальной стоимостью 2000 руб.

После регистрации бухгалтер выполнил запись:

Дебет 75 Кредит 80 на сумму 2 000 000 руб.

Акционеры полностью внесли деньги на расчетный счет организации:

Дебет 51 Кредит 75 – 2 000 000 руб.

Организация осуществляла деятельность в течение трех лет, нераспределенная

прибыль за этот период составила 500 000 руб.

Затем один из акционеров принял решение выйти из общества и предложил выкупить у него пакет акций в количестве 80 штук.

Цену акций в таком случае определяет совет директоров акционерного общества, но она должна быть не ниже рыночной стоимости этих акций. В нашем случае рыночная цена одной акции составит

$$(2\,000\,000 \text{ руб.} + 500\,000 \text{ руб.}) / 1000 \text{ шт.} = 2500 \text{ руб./шт.}$$

Закон «Об акционерных обществах» определяет ситуации, когда акционерное общество не вправе проводить выкуп собственных акций:

- если уставный капитал еще не полностью оплачен;
- если общество отвечает признакам несостоятельности на момент приобретения акций, или эти признаки появятся в результате приобретения акций;
- если на момент приобретения акций стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате приобретения акций.

Пакет акций был оценен в 200 000 руб., и выкуплен у акционера:

Дебет 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров» Кредит 75 «Расчеты с учредителями»
на сумму 200 000 руб.;

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 51 «Расчетный счет».

Общество не вправе принимать решение о приобретении акций, если номинальная стоимость его акций, находящихся в обращении, составит менее 90% от его уставного капитала.

Акции, выкупленные у акционеров, должны быть реализованы не позднее чем через год с момента приобретения. Если же продать эти акции не удастся, то они должны быть аннулированы, а уставный капитал – уменьшен.

По строке 1340 бухгалтерского баланса «Переоценка внеоборотных активов» отражают величину прироста стоимости внеоборотных активов в результате переоценки.

Увеличение стоимости внеоборотных активов отражают по дебету счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и по кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Для этого открывают отдельный субсчет.

Величина добавочного капитала организации за исключением результатов переоценки отражается в бухгалтерском балансе по строке 1350.

Добавочный капитал может формироваться за счет:

- эмиссионного дохода, представляющего собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (долей), вырученную в процессе формирования уставного капитала организации;
- курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, выраженным в иностранной валюте;
- разницы, возникающей в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли;
- вкладов в имущество общества;
- суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного учреждаемой организацией (в

случае, если указанные суммы не являются вкладом в уставный капитал учреждаемой организации и подлежат принятию к вычету). Например, четверо учредителей приняли решение создать общество с ограниченной ответственностью «Юпитер», и определили размер уставный капитал вновь создаваемого общества в сумме 1000 тыс. руб. Размер доли одного учредителя составил 250 тыс. руб.

Один из учредителей передает в качестве вклада в уставный капитал объект основных средств, бывший в эксплуатации. Первоначальная стоимость объекта 300 тыс. руб., сумма накопленной амортизации – 50 тыс. руб.

В соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ, передающая сторона обязана восстановить НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Остаточная стоимость объекта определяется по данным бухгалтерского учета.

Сумма НДС, уплаченного в момент приобретения основного средства, составила
 $300 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 60 \text{ тыс. руб.}$

Доля остаточной стоимости объекта в первоначальной стоимости
 $250 \text{ тыс. руб.} / 300 \text{ тыс. руб.} = 0,8333.$

НДС к

восстановлению: $60 \text{ тыс. руб.} \times 0,8333 = 50 \text{ тыс. руб.}$

При поступлении объекта в ООО «Юпитер» бухгалтер выполнит следующие записи: Дебет 08 Кредит 75 на сумму 250 тыс. руб. – стоимость основного средства,

равная величине вклада в уставный капитал; Дебет 19 Кредит 83 на сумму 50 тыс. руб. – сумма НДС,

которая будет принята к вычету после ввода объекта в эксплуатацию.

По строке 1360 отражается величина резервного капитала организации, образованного как в соответствии с учредительными документами, так и в соответствии с законодательством.

В акционерных обществах создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала.

Резервный капитал хозяйствующего субъекта формируется за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Это отражается бухгалтерской записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый
убыток)» Кредит 82 «Резервный
капитал».

Распределение прибыли (в том числе на формирование резервного капитала) по результатам года относится к категории событий после отчетной даты. Другими словами, прибыль 2020 года можно использовать на увеличение резервного капитала только в следующем, 2021 году. Как правило, прибыль распределяется по итогам общего собрания акционеров или участников хозяйственного общества.

Например, уставный капитал акционерного общества составляет 2000 тыс. руб., следовательно, его резервный капитал не может быть меньше 100 тыс. руб.

Каждый год акционерное общество обязано направлять в резервный капитал не менее 5% от чистой прибыли, пока этот капитал не достигнет установленного значения.

Предположим, что в течение пяти лет после государственной регистрации общество получало чистую прибыль в таких размерах:

Го д	Величина чистой прибыли, тыс. руб.	Отчисления в резервный капитал за год, тыс. руб.	Величина резервного капитала, тыс. руб.
1	16 0	—	—
2	24 0	8	8
3	28 0	12	20
4	40 0	14	34
5	92 0	20	54
6	80 0	46	100

Как видно, резервный капитал акционерного общества в необходимом размере будет сформирован в течение шести лет.

Общества с ограниченной ответственностью могут создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества.

В составе резервного капитала на счете 82 «Резервный капитал» в обществах с ограниченной ответственностью могут учитываться:

- резервный фонд;
- иные фонды, создаваемые в порядке и размерах, установленных

уставом общества. В составе резервного капитала в акционерных обществах могут учитываться:

- резервный фонд;
- специальный фонд акционирования работников;
- специальные фонды для выплаты дивидендов по привилегированным акциям;
- иные фонды, создаваемые в соответствии с уставом общества, например фонд на выкуп собственных акций по требованию акционеров.

В составе резервного капитала в унитарных предприятиях могут учитываться:

- резервный фонд;
- иные фонды, предусмотренные уставом унитарного предприятия.

Резервный капитал может быть использован на покрытие убытков, для погашения облигаций общества и выкупа акций (долей) общества в случае отсутствия иных средств.

По строке 1370 отражают суммы нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в течение отчетного периода может изменяться следующим образом:

- увеличиваться (уменьшаться) на величину чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода;
- уменьшаться на сумму начисленных дивидендов (в том числе промежуточных);
- увеличиваться на сумму дивидендов, объявленных и невостребованных в установленный законодательством срок;
- увеличиваться на сумму добавочного капитала от переоценки выбывших в отчетном периоде внеоборотных активов;
- уменьшаться в связи с увеличением уставного капитала за счет нераспределенной прибыли;
- увеличиваться в связи с уменьшением уставного капитала при его доведении до величины чистых активов;
- уменьшаться в связи с направлением нераспределенной прибыли в резервный фонд;
- и т.п.

Сумма чистой прибыли организации за отчетный период в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», а сумма чистого убытка – по дебету счета 99.

Например, АО «Плутон» осуществило в отчетном периоде следующие операции по продаже продукции собственного производства:

Содержание хозяйственной операции	Дебе т	Креди т	Сумма, тыс. руб.
Отгружена покупателям продукция предприятия	90	43	680
Предъявлен покупателям счет к оплате вместе с НДС	62	90	1200
Начислен НДС по реализованной продукции	90	68	200
Выявлен финансовый результат от продажи (прибыль)	90	99	320

Мы видим, что реализация продукции принесла АО «Плутон» прибыль в размере 320 тыс. руб. В отчетном периоде ООО «Плутон» продало основное средство, дальнейшую эксплуатацию которого сочли нецелесообразной, и начислило проценты по займу, выданному другой организации:

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
Основное средство подготовлено к продаже, списывается первоначальная стоимость	01 субсчет «Выбытие основных средств»	01	120
Списана накопленная амортизация по объекту	02	01 субсчет «Выбытие основных средств»	45
Списана остаточная стоимость основного средства	91	01 субсчет «Выбытие основных средств»	75
Предъявлен к оплате счет покупателю (вместе с НДС)	62	91	72
Начислен НДС	91	68	12
Выявлен финансовый результат от продажи ОС	99	91	15
Начислены проценты по займу, предоставленному другой организации	76	91	4
Выявлен финансовый результат от начисления процентов	91	99	4

Убыток от продажи основного средства в сумме 15 тыс. руб. записан по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», а прибыль, полученная в результате предоставления займа – по кредиту счета 99.

ООО «Плутон» должен начислить условный расход по налогу на прибыль. Общий финансовый результат за отчетный период составит:

Прибыль от продажи продукции		Прибыль (полученные проценты)		Убыток от продажи основного средства		Финансовый результат (прибыль)
320 тыс. руб.	+	4 тыс. руб.	–	15 тыс. руб.	=	309 тыс. руб.

Условный расход по налогу на прибыль

$$309 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 61,8 \text{ тыс. руб.}$$

На эту сумму бухгалтер сделает проводку:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – 247,2 тыс. руб.

Если по итогам отчетного периода организация получит убыток, то заключительной проводкой его спишут:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Начисление дивидендов (в том числе промежуточных) отражается по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 752 «Расчеты по выплате доходов» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Счет 70 применяют в том случае, если акционеры (участники) одновременно являются работниками организации.

На сумму дивидендов, объявленных, но не востребованных в срок, установленный законодательством, производится обратная запись.

Формирование в бухгалтерском учете информации по направлениям использования средств нераспределенной прибыли обеспечивается путем организации аналитического учета по счету 84

«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Например, организация может открыть субсчета «Прибыль к распределению», «Прибыль, направленная на финансирование капитальных вложений» и т.п. Но использование нераспределенной прибыли на развитие производства организации не приводит к изменению остатка счета 84 и к изменению показателя строки 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса.

Если по счету 84 сложился дебетовый остаток, то его записывают в бухгалтерском балансе в круглых скобках.

Например, остаток по кредиту счета 84 на 31.12.2019 года составил 200 тыс. руб. В 2020 году организация получила прибыль от продаж в сумме 380 тыс. руб. и убыток от прочих операций в сумме 1610 тыс. руб.

Поэтому на 31 декабря 2020 года на счете 84 сформируется дебетовый остаток

в сумме 1030 тыс. руб.

Если в 2021 году организация получит прибыль от продаж в сумме 2180 тыс. руб., а убыток от прочих операций составит 84 тыс. руб., то в итоге останется нераспределенная прибыль. В балансе мы увидим следующие показатели (тыс. руб.):

Наименование статьи баланса	Код строки	31.12.20 21	31.12.20 20	31.12.20 19
Нераспределенная прибыль (непокрытыйубыток)	1370	1066	(1030)	200

Показатель строки 1300 «Итог по разделу III» получают, суммируя показатели по всем строкам раздела «Капитал и резервы».

Например, в балансе организации имеются следующие данные (тыс. руб.):

Наименование статьи баланса	Код строки	31.12.20 21
Уставный капитал	1310	100
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(5)
Переоценка внеоборотных активов	1340	1400
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	–
Резервный капитал	1360	20
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	(66)

Нам надо сложить все показатели, имеющие положительные значения, и вычесть из получившейся суммы все показатели, имеющие отрицательное значение:

$100 + 1400 + 20 - 5 - 66 = 1449$ тыс. руб. – это итог по третьему разделу баланса.

В четвертом разделе бухгалтерского баланса приводят информацию о долгосрочных обязательствах организации.

В состав долгосрочных обязательств входят:

- заемные средства;
- отложенные налоговые обязательства;
- оценочные обязательства;
- прочие обязательства.

К долгосрочным относят такие обязательства, срок погашения которых превышает 12 месяцев на отчетную дату. Например, если организация формирует баланс на 31.12.2021 года, то к долго срочным обязательствам она отнесет заемные средства, которые следует вернуть кредитору не ранее 01.01.2023 года.

По строке 1410 показывают информацию о величине задолженности организации по кредитам и займам.

Предположим, что организация получила 22.06.2020 года кредит сроком на 2 года. В балансе на 31.12.2020 года этот кредит будет отражен по строке 1410, но в балансе на 31.12.2021 года долг по этому кредиту будет показан уже как краткосрочное обязательство, так как до погашения оста нется менее 12 месяцев.

Учет задолженности по долгосрочным займам и кредитам ведут на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На счете 67 учитываются:

- займы (как денежные, так и полученные другими вещами, определенными

родовыми признаками);

- банковские кредиты;
- бюджетные кредиты;
- вексельные обязательства;
- облигационные обязательства;
- расчеты с банками по операциям учета (дисконта) векселей и других обязательств;
- товарные кредиты.

Не формируют показатель строки 1410 «Заемные средства»:

– коммерческие кредиты, полученные от поставщиков и подрядчиков, учитываемые на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– коммерческие кредиты, полученные в виде авансов (предварительной оплаты) от покупателей и заказчиков, учитываемые на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– отсрочки, рассрочки по уплате налогов (сборов) и инвестиционные налоговые кредиты, учитываемые на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Суммы, учтенные на счетах 60, 62 и 68, характеризуют состояние расчетов организации с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с бюджетом по налогам и сборам соответственно.

Сумму задолженности по займам и кредитам формируют как сумму основного долга, так и причитающиеся на конец отчетного периода к уплате проценты согласно условиям договоров. Если срок уплаты процентов по долгосрочному займу составляет менее 12 месяцев, то сумма задолженности по их уплате отражается организацией заемщиком по строке 1510 «Заемные средства» раз дела V «Краткосрочные обязательства».

Например, 22 июня 2020 года ООО «Меркурий» получило заем от АО «Мидас» в сумме 4800 тыс. руб. под 10% годовых сроком на 5 лет. По условиям договора проценты начисляются ежемесячно и перечисляются не позднее пятнадцатого числа следующего месяца.

Начисление процентов будет отражено бухгалтерской записью:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 67 «Долгосрочные кредиты и займы».

По состоянию на 31.12.2020 года в учете ООО «Меркурий» по кредиту счета 67 будет числиться основная сумма займа – 4800 тыс. руб. и проценты, начисленные за период с 22 ноября по 21 декабря 2020 года. Сумма начисленных процентов составит

$$4800 \text{ тыс. руб.} \times 10\% / 12 \text{ мес} = 40 \text{ тыс. руб.}$$

В балансе ООО «Меркурий» будут следующие показатели:

Наименование статьи баланса	Код строки	Сумма на 31.12.2020, тыс. руб.
Заемные средства	1410	4800
Заемные средства	1510	40

Если организация получила кредит или заем в иностранной валюте (в том числе подлежащая оплате в рублях), то сумму задолженности пересчитывают в рубли по

официальному курсу (а в случае его отсутствия – по кросскурсу), действующему на отчетную дату.

Например, ООО «Марс» получило в 2018 году долгосрочный кредит в сумме 50 000 долл. По состоянию на 31.12.2020 года официальный курс составлял 73,8757 руб. за один доллар. Следовательно, в балансе следует отразить величину заемных средств:

$$50\,000 \text{ долларов} \times 73,8757 \text{ руб. / долл.} = 3\,693\,785 \text{ руб. или } 3694 \text{ тыс. руб.}$$

Может оказаться так, что заемные средства были получены в валюте, по которой Центральный банк РФ не определяет официальный курс.

Но, допустим, известно, что полученная валюта официально котируется к американскому доллару.

Например, получен заем в сумме 19 000 000 единиц иностранной валюты. По состоянию на 31.12.2020 курс этой валюты к доллару США составил 3800 единиц иностранной валюты к доллару США.

Переведем сумму долга в доллары:

$$19\,000\,000 \text{ ин.в.} / 3800 = 5000 \text{ долл.}$$

Теперь пересчитаем доллары в рубли по официальному курсу:

$$5000 \text{ долл.} \times 73,8757 = 369\,378,5 \text{ руб.}$$

По строке 1420 отражают данные по отложенным налоговым обязательствам (ОНО). Отложенные налоговые обязательства – это часть налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем году или в последующих периодах.

Учет ОНО ведут на счете 77.

Отложенные налоговые обязательства возникают, если в отчетном периоде расходы, отраженные в бухгалтерском учете, будут меньше, чем аналогичные расходы в налоговом учете, а в следующем периоде ситуация диаметрально изменится.

Например, в бухгалтерском и налоговом учете амортизация основных средств начисляется линейным способом, но в налоговом учете единовременно списывают 30% стоимости основного средства при вводе в эксплуатацию.

Предположим, что ООО «Марс» приобрело объект основных средств, первоначальная стоимость которого составила 1200 тыс. руб., срок полезного использования – 8 лет. Общая сумма доходов организации 5 млн руб., а общая сумма расходов (без учета амортизации данного объекта) – 4 млн руб.

В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации объекта начислят и включат в расходы амортизацию в сумме

$$1200 \text{ тыс. руб.} / 8 \text{ лет} = 150 \text{ тыс. руб.}$$

Величина прибыли

$$5000 \text{ тыс. руб.} - (4000 \text{ тыс. руб.} + 150 \text{ тыс. руб.}) = 850 \text{ тыс. руб.}$$

Условный расход по налогу на прибыль

$$850 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 170 \text{ тыс. руб.}$$

На эту величину бухгалтер выполнит проводку:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В налоговом учете единовременно спишут 30% стоимости объекта:

$$1200 \text{ тыс. руб.} \times 30\% = 360 \text{ тыс. руб.}$$

И начислят амортизацию

$$(1200 \text{ тыс. руб.} - 360 \text{ тыс. руб.}) / 8 \text{ лет} = 105 \text{ тыс. руб.}$$

Изда этого величина прибыли в бухгалтерском учете окажется на 315 тыс. руб. больше, чем прибыль в налоговом учете. Налог, который организация должна перечислить в бюджет, будет на 63 тыс. руб. меньше:

$$5000 \text{ тыс. руб.} - (4000 \text{ тыс. руб.} + 465 \text{ тыс. руб.}) = 535 \text{ тыс. руб.}$$

$$535 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 107 \text{ тыс. руб.}$$

Разница между налогом на прибыль, подлежащим уплате, и условным расходом по налогу на прибыль составляет отложенное налоговое обязательство. Начисление ОНО отражают в учете проводкой:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства» на сумму 63 тыс. руб.

Но в следующем году величина расходов в бухгалтерском учете окажется больше, чем величина расходов в налоговом учете, и бухгалтер начнет списывать отложенное налоговое обязательство. В конечном итоге за восемь лет вся разница будет списана.

Организация вправе отражать в балансе только разницу между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами.

Например, на конец года имеются следующие остатки на счетах:

Наименование счета	Дебет	Кредит
Счет 09 «Отложенные налоговые активы»	15 000	
Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства»		63 000

В бухгалтерском балансе данные остатки можно показать развернуто:

Статья баланса	Код строки	Сумма	Статья баланса	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Отложенные налоговые активы	1180	15	Отложенные налоговые обязательства	1420	63

Или свернуто

Статья баланса	Код строки	Сумма	Статья баланса	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Отложенные налоговые активы	1180	—	Отложенные налоговые обязательства	1420	48

По строке 1430 показывают величину оценочных обязательств организации.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых

событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;

- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;

- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена. В частности, оценочные обязательства признаются:

- в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации и организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем;

- выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;

- допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

- участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;

- участием организации в судебном споре, по итогам которого вероятна выплата штрафа, пени, неустойки за нарушение налогового законодательства;

- предстоящими выплатами отпускных работникам;

- предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет, если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами либо в организации установлена система премирования работников, предусматривающая выплату премии в следующих за отчетным периодах при достижении соответствующих показателей (условий) в отчетном году;

- наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции;

- наличием у организации договоров поручительства, в которых она выступает поручителем, если выполняются все условия признания оценочных обязательств;

- выдачей независимой гарантии, если выполняются все условия признания оценочных обязательств.

Оценочное обязательство, предполагаемый срок исполнения которого не превышает 12 месяцев после отчетной даты, или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, признается в бухгалтерском учете организации в размере, отражающем наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству.

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по приведенной (дисконтированной) стоимости.

Учет оценочных обязательств организация ведет на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Пример отражения в бухучете отчислений в резерв на гарантийный ремонт товаров. ООО «Юпитер» реализует газовые котлы для отопления и дает гарантию на три года.

Расходы на гарантийный ремонт, которые могут возникнуть в течение гарантийного срока, являются оценочным обязательством.

Размер возможных расходов на гарантийный ремонт зависят от ожидаемого объема продаж, вероятности отказа изделия и величины затрат на проведение одного ремонта.

По состоянию на 31 декабря 2020 года размер предстоящих расходов на гарантийный ремонт, рассчитанный по данным экспертных оценок, составил 1 500 000 руб. Эту сумму в течение трех лет бухгалтер должен отразить в составе резерва предстоящих расходов.

Так как предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев, то обязательство следует оценить по дисконтированной стоимости.

В качестве коэффициента дисконтирования бухгалтер ООО «Юпитер» выбрал ставку процентов по займу сроком на три года на аналогичную сумму, она составила 12%.

Рассчитаем коэффициент дисконтирования:

$$1 / (1 + 0,12)^3 = 0,71178.$$

Величина резерва составит

$$1\,500\,000 \text{ руб.} \times 0,71178 = 1\,067\,670 \text{ руб.}$$

На эту сумму бухгалтер сделает проводку:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»

При составлении баланса в следующем 2021 году, бухгалтер увеличит величину оценочного обязательства на сумму

$$1\,067\,670 \text{ руб.} + 1\,067\,670 \text{ руб.} \times 0,12 = 1\,195\,790 \text{ руб.}$$

Увеличение оценочного обязательства будет записано проводкой:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов».

И еще через год:

$$1\,195\,790 \text{ руб.} + 1\,195\,790 \text{ руб.} \times 0,12 = 1\,339\,285 \text{ руб.}$$

Наконец, при составлении баланса в 2023 году:

$$1\,339\,285 \text{ руб.} + 1\,339\,285 \text{ руб.} \times 0,12 = 1\,500\,000 \text{ руб.}$$

Если возникнет необходимость провести гарантийный ремонт, то фактические расходы будут списаны за счет оценочного обязательства:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы» и т.д.

Когда гарантийный срок изделий подойдет к концу, то неиспользованные суммы оценочного обязательства будут списаны на финансовый результат:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке 1450 отражают прочие обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев.

В составе **прочих долгосрочных обязательств** могут числиться при условии

несущественности кредиторская задолженность и обязательства, учитываемые на следующих счетах бухгалтерского учета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – в части задолженности перед поставщиками и подрядчиками, срок погашения которой превышает 12 месяцев;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – в части задолженности перед покупателями и заказчиками, срок погашения которой превышает 12 месяцев;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам» – в части долгосрочной задолженности по налогам и сборам (например, при предоставлении организации инвестиционного налогового кредита, отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов и сборов);
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – в части долгосрочной задолженности по страховым взносам (например, при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате страховых взносов);
- 86 «Целевое финансирование» – в части обязательств, срок исполнения которых превышает 12 месяцев (например, при получении целевого финансирования организациями-застройщиками от инвесторов, которое порождает обязательства застройщика перед инвесторами по передаче им по строенного объекта, если застройщик принял решение использовать для отражения средств инвесторов счет 86);
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – в части прочей долгосрочной кредиторской задолженности и обязательств.

Величина кредиторской задолженности определяется на основе данных бухгалтерского учета. Расчеты с кредиторами отражаются организацией в суммах, признаваемых ею правильными. Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками, бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. В сумму задолженности по коммерческим и инвестиционным налоговым кредитам включают как сумму основного долга, так и сумму причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

Долгосрочные обязательства организации, информация о которых является существенной, должны отражаться в разд. IV Бухгалтерского баланса обособленно.

При получении организацией оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок организацией товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) кредиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе в оценке за минусом суммы НДС, подлежащей уплате (уплаченной) в бюджет.

В строке 1400 подводится итог по четвертому разделу бухгалтерского баланса, для этого суммируют показатели по строкам 1410, 1420, 1430 и 1450.

В пятом разделе бухгалтерского баланса содержится информация о краткосрочных обязательствах организации. Этот раздел включает следующие статьи:

- заемные средства;
- кредиторская задолженность;
- доходы будущих периодов;
- оценочные обязательства;
- прочие обязательства.

По строке 1510 отражают величину долга организации по краткосрочным кредитам и займам. Задолженность по краткосрочным займам и кредитам (как

процентным, так и беспроцентным) отражается на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». На счете 66 учитываются:

- займы (как денежные, так и полученные вещами, определенными родовыми признаками, или ценными бумагами);
- банковские кредиты (в том числе в виде овердрафта (кредитования расчетного счета));
- бюджетные кредиты;
- вексельные обязательства;
- облигационные обязательства;
- расчеты с банками по операциям учета (дисконта) векселей и других обязательств;
- товарные кредиты.

Обособленно на счете 66 учитываются обязательства по уплате процентов по заемным обязательствам, полученным на срок не более 12 месяцев.

Кроме того, по строке 1510 показывают величину задолженности по долгосрочным кредитам и займам, до погашения которых осталось менее 12 месяцев с даты, на которую составлена отчетность.

По строке 1520 отражают величину кредиторской задолженности организации, срок погашения которой не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Обычно самой значительной суммой кредиторской задолженности является задолженность поставщикам и подрядчикам, которую учитывают по кредиту счета 60.

Перед составлением баланса организация проводит сверку расчетов с контрагентами, чтобы выявить возможные ошибки и неточности.

Организация может быть должна своим поставщикам и подрядчикам:

- за приобретенные материальные ценности (в том числе по неотфактурованным поставкам);
- за принятые выполненные работы;
- за потребленные услуги;
- по выданным поставщикам и подрядчикам векселям;
- по полученным от поставщиков и подрядчиков коммерческим кредитам.

Коммерческий кредит может быть предоставлен в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг по договорам, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками.

Например, если поставщик отгрузил покупателю материалы, а оплата должна поступить от покупателя через сорок пять дней, то поставщик фактически кредитует покупателя.

Если в договоре на приобретение актива (выполнение работ, оказание услуг) предусмотрена отсрочка (рассрочка) платежа и при этом плата за коммерческий кредит отдельно не установлена, то ее величину, учтенную в цене договора, организация определяет самостоятельно.

Сумму процентов следует признавать в бухгалтерском учете равномерно до конца периода отсрочки (рассрочки) в порядке, предусмотренном ПБУ 15/2008.

Например, АО «Плутон» приобрело в декабре 2020 года у ООО «Меркурий» партию комплектующих изделий общей стоимостью 230 тыс. руб. с отсрочкой платежа на три месяца.

Если бы комплектующие изделия были оплачены в момент отгрузки, то тогда их

стоимость составила бы 200 тыс. руб.

В этом случае сумма 30 тыс. руб. является процентами за пользование коммерческим кредитом, и ее следует признавать равномерно в течение трех месяцев, то есть по 10 тыс. руб. в месяц.

В балансе, который АО «Плутон» составит на конец 2020 года, величина кредиторской задолженности должна быть отражена в сумме 210 тыс. руб.

Основной долг		Проценты, начисленные до конца 2020 года		Величина задолженности ООО «Меркурий»
200 тыс. руб.	+	30 тыс. руб. / 3 мес = 10 тыс. руб.	=	210 тыс. руб.

Оставшуюся сумму процентов АО «Плутон» признает в январе и феврале 2021 года. Бухгалтер в этом случае сделает проводку:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Кредиторская задолженность перед работниками организации включает остатки по кредиту следующих счетов:

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» долг по заработной плате, премиям, пособиям, дивидендам (доходу) участникам, которые являются работниками организации. Если организация в Положении об оплате труда (или другом локальном нормативном акте) установила день выплаты заработной платы до 9 числа следующего месяца, то она обязана выплатить работникам декабрьскую зарплату в конце декабря месяца отчетного года, то есть до новогодних праздников;

– 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – суммы перерасхода по авансовым отчетам, не возмещенные работникам. Например, работник получил аванс на служебную командировку в сумме 25 тыс. руб. Фактически документально подтвержденные расходы работника составили 30 тыс. руб., возникает кредиторская задолженность 5 тыс. руб.;

– 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» – в части начисленных, но не выплаченных работникам компенсаций за использование личного имущества, сумм материальной помощи, морального вреда и т.п.

Например, работник переведен на удаленную работу и между работодателем и работником заключено дополнительное трудовое соглашение, в соответствии с которым работодатель обязан выплачивать компенсацию в определенном размере за использование работником своего оборудования.

Начисление компенсации в бухгалтерском учете работодателя будет отражено проводкой: Дебет 20, 26 Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

– 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 764 «Расчеты по депонированным суммам», – в части начисленных, но не выплаченных из-за неявки получателей сумм оплаты труда.

Кредиторская задолженность по обязательному социальному страхованию включает задолженность по взносам с учетом начисленных к уплате штрафов и пеней. Данные виды задолженности учитываются на счете 69 «Расчеты по социальному

страхованию и обеспечению».

Кредиторская задолженность по налогам и сборам, которые обязана платить организация, включает как суммы самих налогов и сборов, так и долги по уплате пеней и штрафов. Данные виды задолженности учитывают на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Кредиторская задолженность перед покупателями и заказчиками возникает в случае получения аванса (предварительной оплаты) под поставку продукции, товаров (выполнение работ, оказание услуг) и включает задолженность по коммерческим кредитам. Ее отражают по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Например, ООО «Меркурий» получило аванс в счет предстоящей поставки товаров для АО «Сириус». Данную операцию бухгалтер запишет:

Дебет 51 «Расчетный счет» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным» на сумму 240 тыс. руб.

В соответствии с нормами Налогового кодекса РФ, с сумм полученного аванса (предварительной оплаты) необходимо начислить НДС:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» на сумму 40 тыс. руб.

Величина кредиторской задолженности будет показана в балансе за минусом суммы НДС, подлежащей уплате или уплаченной в бюджет.

Кредиторская задолженность перед учредителями (участниками) по выплате действительной стоимости доли (рыночной стоимости акций) при выходе из общества, а также по выплате доходов в виде распределенной прибыли, учитываемая на счете 75 «Расчеты с учредителями», тоже включается в состав показателя кредиторской задолженности.

Решение о выплате дивидендов (доходов) из прибыли 2020 года будет принимать общее собрание участников, которое произойдет в 2021 году. Следовательно, кредиторская задолженность по этим выплатам будет отражена в бухгалтерских регистрах за 2021 год после проведения общего собрания.

Если в связи с увеличением уставного капитала от акционеров (участников) получены денежные средства, иное имущество, но на отчетную дату соответствующие изменения учредительных документов не зарегистрированы, то стоимость этого имущества, отраженная по кредиту счета 75, субсчет 751 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» отражается обособленно по отдельной статье в разд. III «Капитал и резервы».

По кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражают различные виды прочей кредиторской задолженности, в частности, по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по ошибочно зачисленным на счета организации суммам, по арендной плате, по лицензионным платежам.

По строке 1520 приводится также кредиторская задолженность по возврату бюджетных средств, полученных в предыдущие годы в качестве государственной помощи, при условии, что данная задолженность не является существенной. Если она существенна, то ее отражают по отдельной статье разд. V Бухгалтерского баланса.

Кредиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по официальному курсу (а при его отсутствии – по кросскурсу), действующему на отчетную дату.

Исключение составляет кредиторская задолженность, возникшая в связи с получением аванса, предварительной оплаты или задатка. Такая кредиторская задолженность показывается в бухгалтерской отчетности по курсу на дату получения денежных средств.

Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке 1520 «Кредиторская задолженность».

По **строке 1530** отражают доходы (в том числе прочие доходы), полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

В частности, к доходам будущих периодов относят:

– рыночную стоимость безвозмездно полученных основных средств и иных активов, определенную на дату принятия их к учету в части, не учтенной в составе прочих доходов на отчетную дату.

Например, АО «Юпитер» получило безвозмездно от учредителя производственное оборудование. Рыночная стоимость этого оборудования – 2400 тыс. руб., срок полезного использования 4 года, дата ввода в эксплуатацию – 31 марта 2021 года.

При поступлении оборудования бухгалтер сделает запись:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 98 «Доходы будущих периодов» на сумму 2400 тыс. руб.

В апреле 2021 года будет первый раз начислена амортизация:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств» на сумму 50 тыс. руб.

На такую же сумму доходы будущих периодов будут признаны в качестве текущих доходов: Дебет 98 «Доходы будущих периодов» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

на сумму 50 тыс. руб.

Всего до конца 2021 года будет начислена амортизация на 450 тыс. руб., соответственно, на счете 98 по состоянию на 31.12.2021 года сформируется кредитовый остаток в размере 1950 тыс. руб.;

– разница между общей суммой лизинговых платежей по договору лизинга и стоимостью лизингового имущества (у тех лизингодателей, которые не применяют ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»);

– бюджетные средства, направленные коммерческой организацией на финансирование текущих расходов;

– остаток средств целевого финансирования (бюджетные средства, предоставленные организации), учитываемый на счете 86 «Целевое финансирование».

При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса организации используют данные о кредитовом сальдо по счету 98 и о кредитовом остатке по счету 86 (в части целевого бюджетного финансирования и средств целевого финансирования,

полученных в виде грантов, технической по мощи (содействия) и т.п.) на отчетную дату.

Остатки средств целевого финансирования, полученного в иностранной валюте, пересчету для отражения в бухгалтерской отчетности не подлежат. Они показываются в отчетности по курсу, действовавшему на дату их принятия к учету.

По строке 1540 отражают краткосрочные оценочные обязательства, признаваемые в соответствии с нормами ПБУ 8/2010.

Оценочные обязательства считаются краткосрочными, если предполагаемый срок их исполнения не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

По строке 1550 отражают краткосрочные обязательства, которые не включены в другие строки.

Показатель строки 1500 получают, суммируя показатели по строкам с кодами 1510, 1520, 1530, 1540, 1545 и 1550.

Если все хозяйственные операции в бухгалтерском учете отражены верно и правильно перенесены в баланс, показатели строк 1600 и 1700 должны быть равны.

4.2.3. Отчет о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах содержит информацию о доходах и расходах, прибылях и убытках, признанных в бухгалтерском учете организации. Значения показателей указывают за два периода – отчетный период и период, предшествующий отчетному периоду. То есть в отчете за 2021 год необходимо привести данные за 2020 и 2021 годы.

В настоящее время учет и отражение в отчетности доходов и расходов ведут в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10 «Расходы организации».

Информация, необходимая для составления Отчета о финансовых результатах, в течение отчетного периода накапливается на счетах:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

По строке 2110 «Выручка» отражают информацию о доходах от обычной деятельности организации.

Какой именно вид деятельности будет для организации обычным, определяет сама организация. Например, предприятие может производить кондитерскую продукцию и сдавать в аренду производственные помещения. Если предметом деятельности предприятия является производство, то по строке 2110 будут отражать выручку от продажи кондитерских изделий. Если же предметом деятельности предприятия является предоставление своих активов во временное владение и пользование, то тогда по строке 2110 будут отражать поступления в виде арендной платы.

В соответствии с ПБУ 9/99, выручкой предприятия являются:

- поступления от продажи продукции или товаров;
- поступления за выполненные работы и оказанные услуги. Кроме того, в состав выручки может входить:

- арендная плата – если предметом деятельности организации является предоставление своих активов во временное владение и пользование;

– лицензионные платежи – если предметом деятельности организации является предоставление прав на использование результатов интеллектуальной деятельности;

– поступления от участия в уставных капиталах других организаций – если предметом деятельности организации является такое участие;

– другие поступления, признаваемые организацией доходами по обычным видам деятельности исходя из характера ее деятельности, вида доходов и условий их получения.

Если организация лизингодатель применяет ФСБУ 25/2018, то в составе выручки учитываются проценты, начисляемые по инвестициям в аренду.

Например, ООО «Меркурий» передал в аренду собственное основное средство сроком на три года.

Арендная плата должна перечисляться в конце месяца, ее величина составляет 42 тыс. руб. вместе с НДС. Через три года арендатор вправе выкупить основное средство за 60 тыс. руб., в том числе НДС 20%. Первоначальная стоимость основного средства 1200 тыс. руб., срок полезного использования – 4 года.

На момент передачи арендатору основное средство находилось в эксплуатации, и по нему успели начислить амортизацию в общей сумме 200 тыс. руб.

Справедливая стоимость объекта на дату передачи в аренду 1000 тыс. руб., справедливая стоимость равна остаточной стоимости.

На момент передачи объекта арендатору ООО «Меркурий» отражает инвестиции в аренду по чистой стоимости в составе дебиторской задолженности. Одновременно признается выбытие объекта. Разница между чистой стоимостью инвестиции и остаточной стоимостью объекта относится на прочие доходы или расходы.

В течение срока аренды чистая стоимость инвестиции увеличивается на сумму процентов и уменьшается на полученные арендные платежи без учета НДС.

Процентная ставка, по которой начисляются проценты, выбирается так, чтобы приведенная стоимость будущих арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости предмета аренды была равна справедливой стоимости.

Рассчитаем процентную ставку по уравнению

$$1000 \text{ тыс. руб.} = (35 \text{ тыс. руб.} \times (1 - 1 / (1 + R)^{36}) / R) + (50 \text{ тыс. руб.} \times (1 / (1 + R)^{36})),$$

где

- первое слагаемое – приведенная стоимость всех текущих арендных платежей;
- второе слагаемое – приведенная стоимость выкупного платежа;
- R – искомая процентная ставка.

В результате решения уравнения получаем $R = 1,48475\%$.

Расчет чистой стоимости инвестиции и начисленных процентов приведен в таблице.

Месяц	Чистая стоимость инвестиции в аренду на начало месяца, руб.	Сумма начисленных за месяц процентов, руб.	Сумма арендного платежа, руб.	Чистая стоимость инвестиции в аренду на конец месяца, руб.
1	1 000 000,0	14 547,50	35 000,00	979 847,5
2	979 847,5	14 548,29	35 000,00	959 395,8
3	959 395,8	14 244,63	35 000,00	938 640,4
4	938 640,4	13 936,46	35 000,00	917 576,9
5	917 576,9	13 623,72	35 000,00	896 200,6
6	896 200,6	13 306,34	35 000,00	874 506,9
7	874 506,9	12 984,24	35 000,00	852 491,2
8	852 491,2	12 657,36	35 000,00	830 148,5
9	830 148,5	12 325,63	35 000,00	807 474,1
10	807 474,1	11 988,97	35 000,00	784 463,1
11	784 463,1	11 647,32	35 000,00	761 110,4
12	761 110,4	11 300,59	35 000,00	737 411,0
13	737 411,0	10 948,71	35 000,00	713 359,7
14	713 359,7	10 591,61	35 000,00	688 951,3
15	688 951,3	10 229,20	35 000,00	664 180,5
16	664 180,5	9 861,42	35 000,00	639 042,0
17	639 042,0	9 488,175	35 000,00	613 530,1
18	613 530,1	9 109,389	35 000,00	587 639,5
19	587 639,5	8 724,978	35 000,00	561 364,5
20	561 364,5	8 334,859	35 000,00	534 699,3

21	534 699,3	7938,949	35 000,00	507 638,3
----	-----------	----------	-----------	--------------

Продолжение таблицы

Месяц	Чистая стоимость инвестиции в аренду на начало месяца, руб.	Сумма начисленных за месяц процентов, руб.	Сумма арендного платежа, руб.	Чистая стоимость инвестиции в аренду на конец месяца, руб.
22	507 638,3	7537,16	35 000,00	480 175,5
23	480 175,5	7129,405	35 000,00	452 304,9
24	452 304,9	6715,596	35 000,00	424 020,5
25	424 020,5	6295,644	35 000,00	395 316,1
26	395 316,1	5869,456	35 000,00	366 185,5
27	366 185,5	5436,94	35 000,00	336 622,5
28	336 622,5	4998,002	35 000,00	306 620,5
29	306 620,5	4552,548	35 000,00	276 173,0
30	276 173,0	4100,479	35 000,00	245 273,5
31	245 273,5	3641,698	35 000,00	213 915,2
32	213 915,2	3176,106	35 000,00	182 091,3
33	182 091,3	2703,601	35 000,00	149 794,9
34	149 794,9	2224,08	35 000,00	117 019,0
35	117 019,0	1737,44	35 000,00	83 756,44
36	83 756,44	1243,574	35 000,00	50 000,0
Выкупная стоимость	50 000,00	—	50 000,00	0,0
Итого		310 000,00	1 310 000,00	

Общая сумма доходов за весь срок аренды составила 310 тыс. руб. Она равна номинальной сумме всех платежей (без НДС), уменьшенной на остаточную стоимость ОС на момент его передачи в аренду: $(36 \times 35\,000 + 50\,000) - 1\,000\,000 = 310\,000$.

Выручка равна сумме поступления денежных средств и иного имущества и (или) дебиторской задолженности. Эта величина определяется исходя из цены, установленной договором, с учетом всех предоставленных согласно договору скидок (накидок) независимо от формы их предоставления.

Например, на расчетный счет организации за отгруженную в отчетном периоде продукцию было перечислено 1 463 000 руб., а сумма неоплаченной дебиторской задолженности покупателей, возникающая в этом же периоде, равна 537 000 руб. Тогда общая величина выручки равна

$$1\,463\,000 \text{ руб.} + 537\,000 \text{ руб.} = 2\,000\,000 \text{ руб.}$$

Условия, при выполнении которых, выручку признают в бухгалтерском учете.

Выручка в бухгалтерском учете признается при выполнении условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99:

- у организации есть право на получение этой выручки;
- сумму выручки можно определить;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, произведенные в связи с этой операцией, можно определить.

Если покупатель перечислил организации деньги или передал другие активы в счет предварительной оплаты, но право собственности на товарноматериальные ценности к нему не перешло, или работы еще не приняты, то в учете продавца отражают не выручку, а кредиторскую задолженность.

В случае производства продукции с длительным циклом изготовления, организация может признавать в бухгалтерском учете выручку по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом. Например, если предприятие производит вакцины бактериальные и вирусные, то оно может признавать выручку по мере готовности продукции.

Так как в нормативных актах способ определения готовности работ (отличных от работ по договору строительного подряда), услуг, изделий с длительным циклом производства не установлен, организации разрабатывают такой способ самостоятельно, руководствуясь МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Выбирая надлежащий метод оценки степени выполнения, организация должна принимать во внимание характер товара или услуги, которые она обещала передать покупателю.

Выручка по договорам строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы, признается в бухгалтерском учете отчетности в соответствии с правилами ПБУ 2/2008.

ПБУ 2/2008 предлагает определять выручку либо способом «по мере готовности», либо исходя из величины понесенных расходов, считающихся возможными к возмещению.

Выручку по договору строительного подряда признают способом «по мере готовности», если одновременно выполняются следующие условия:

- даты начала и окончания работ по договору (этапу) приходятся на разные отчетные годы;
- финансовый результат (прибыль или убыток) от исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен.

Если финансовый результат нельзя достоверно определить, то выручку признают исходя из величины понесенных расходов, считающихся возможными к возмещению.

Например, АО «Перикл» занимается строительством автомобильных дорог. На 31 декабря 2020 года остался незавершенным один договор, работы по которому начаты в марте 2020 года. В отношении договора имеются следующие данные:

Стат ья	Сумма, тыс. руб., без НДС	Сумма НДС, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб., с НДС
Расходы, понесенные на отчетную дату	7000	1400	8400
Будущие ожидаемые расходы	4600	920	5520
Цена договора:	14 400	2880	17 280
в т.ч. работа, которую заказчик принял	7200	1440	8640

В учетной политике строительной компании закреплён порядок признания прибыли по строительным договорам после преодоления порога 20%.

Выручка и расходы по строительным договорам признаются по «мере готовности».

Степень завершенности работ определяют по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору строительного подряда.

Рассчитаем ожидаемый результат по договору:

$$14\,400 \text{ тыс. руб.} - (7000 \text{ тыс. руб.} + 4600 \text{ тыс. руб.}) = 2800 \text{ тыс. руб.}$$

Определим процент завершенности строительных работ:

$$7000 \text{ тыс. руб.} / (7000 \text{ тыс. руб.} + 4600 \text{ тыс. руб.}) \times 100\% = 60,34\%.$$

Расчетная выручка

$$14\,400 \text{ тыс. руб.} \times 60,34\% = 8689 \text{ тыс. руб.}$$

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

Дебет 20 Кредит 02, 10, 70, 69, 60... – отражены затраты периода по договору на сумму 7000 тыс. руб.

Дебет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Кредит 91 – признана расчетная выручка (включая НДС) на сумму 10 426,8 тыс. руб. Дебет 90 «Продажи» Кредит 20 – признаны расходы за отчетный период на сумму 7000 тыс. руб.

Дебет 90 Кредит 76 субсчет «Отложенный НДС» – начислен НДС с расчетной выручки на сумму 1737,8 тыс. руб.

Дебет 62 Кредит 46 – приняты заказчиком выполненные работы на сумму 8640 тыс. руб. Дебет 76 Кредит 68 – начислен НДС с объема выполненных работ на сумму 1440 тыс. руб.

Дебет 90 Кредит 99 – выявлен финансовый результат 1689 тыс. руб.

Выручка отражается в бухгалтерском учете с использованием счета 90 «Продажи».

В Отчете о финансовых результатах сумма выручки указывается без учета НДС и акцизов. Новывозные таможенные пошлины не уменьшают выручку, отражаемую в Отчете о финансовых результатах. Эти суммы можно отразить по строке 2210 «Коммерческие расходы» как суммы, связанные с продажей товаров.

Например, на счете 90 отражены следующие данные:

Дебе т		Кред ит	
Субсчет 902 «Себестоимость»	Сумма, руб.	Субсчет 901 Выручка»	Сумма, руб.
Себестоимость за январь	150 0	Выручка за январь	240 0
Себестоимость за февраль	300 0	Выручка за февраль	480 0
...	...	...	...
Себестоимость за декабрь	980 0	Выручка за декабрь	12000
Всего себестоимость за год	42 400	Всего выручка за год	60 000
Субсчет 903 НДС			
НДС январь	400		
НДС февраль	800		
...	...		
НДС декабрь	200 0		
НДС за год	10 000		

Показатель по строке 2110 «Выручка»:

Кредитовый оборот по субсчету 901		Дебетовый оборот по субсчету 903		Показатель по строке 2110 «Выручка»
60 000 тыс. руб.	—	10 000 тыс. руб.	=	50 000 тыс. руб.

Если организация является плательщиком акцизов, то сумму начисленного налога она отражает по дебету субсчета 904 «Акцизы».

Этот дебетовый оборот тоже вычитают при расчете показателя по строке 2110.

Если выручка от определенного вида деятельности составляет пять и более процентов от общей величины выручки, ее надо отразить в отчетности отдельно. Для этого в Отчет о финансовых результатах добавляют дополнительные строки, в которых расшифровывают показатель строки 2110.

Например, у организации следующие показатели выручки:

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.	В процентах ко всей выручке, %
Выручка от продажи продукции собственного производства	70 622	71,35
Выручка от продажи покупных товаров	15 287	28,65
Итого	98 972	100

Так как доля выручки от продажи покупных товаров превышает 5%, то этот показатель надо представить обособленно.

По **строке 2120** отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В себестоимость проданных товаров, работ, услуг включаются следующие расходы по обычным видам деятельности:

- расходы, связанные с изготовлением продукции;
- расходы, связанные с приобретением товаров;
- расходы, связанные с выполнением работ;
- расходы, связанные с оказанием услуг;
- расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду (если для организации это является предметом деятельности);
- расходы, связанные с предоставлением прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (если для организации это является предметом деятельности);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (если для организации это является предметом деятельности);
- расходы на обеспечение защитных мер в связи с распространением коронавируса;
- суммы отклонений, претензий, поощрительных платежей, признанных в составе выручки по договорам строительного подряда в предыдущие отчетные периоды, в отношении поступления которых возникли сомнения (ожидаемые убытки);
- иные расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации.

Величина расходов определяется исходя из цены, установленной договором, с учетом всех предусмотренных скидок (накидок) независимо от формы их предоставления.

У организаций, выполняющих работы по договорам строительного подряда, прямые расходы по договору могут быть уменьшены на не связанные непосредственно с исполнением договора доходы организации, полученные при исполнении других договоров. Например:

- на доходы от продажи излишних материалов и конструкций, которые приобретены для исполнения договора;
- на арендную плату за строительную технику, временно не используемую самой организацией для исполнения договора строительного подряда.

Списание себестоимости при реализации товаров, работ, услуг отражают следующими про водками:

Содержание операции	Дебет	Кред ит
Списана себестоимость готовой продукции собственного производства	902	43
Списана себестоимость товаров, приобретенных для перепродажи	902	41
Списана себестоимость работ или услуг, выполненных (оказанных) подразделениями основного производства	902	20
<i>Продолжение таблицы</i>		
Содержание операции	Дебет	Кред ит
Списана себестоимость работ или услуг, выполненных (оказанных) подразде лениями вспомогательного производства	902	23
Списана себестоимость работ или услуг, выполненных (оказанных) подразде лениями обслуживающих производств и хозяйств	902	29

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т.п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), списывают суммы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет субсчета 902 «Себестоимость продаж».

Управленческие расходы **не должны** включаться в себестоимость продукции, работ и услуг. Они формируют показатель по строке 2220 «Управленческие расходы» Отчета о финансовых результатах.

Критерии признания расходов определены в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 2/2008.

В частности:

- себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ или оказанных услуг признают одновременно с признанием в составе доходов выручки от их реализации;
- если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то они признаются в Отчете о финансовых результатах путем их обоснованного распределения между отчетными периодами;
- если организация применяет кассовый метод при признании выручки, то и расходы она должна признавать только после их оплаты.

Как указано в ФСБУ 5/2019, в себестоимость продукции, работ, слуг и незавершенного производства включают только те расходы, которые не превышают норму или норматив. Если расходы связаны с браком, нарушением технологии производства продукции, плохой дисциплиной на производстве, бесхозяйственностью, то их включать в себестоимость нельзя.

Значение показателя строки 2120 «Себестоимость продаж» определяют на основании данных суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90,

субсчет 902, в корреспонденции со счетами 20, 23, 29, 41, 43, 40 и др.

Полученное значение показателя себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг указывается в строке 2120 «Себестоимость продаж» в круглых скобках.

Если в Отчете о финансовых результатах показаны обособленно отдельные виды доходов, то и расходы, соответствующие этим доходам, тоже должны быть показаны обособленно.

По **строке 2100** отражают информацию о валовой прибыли.

Валовую прибыль рассчитывают как разность между значениями по строке 2110 и строке 2120. Если организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

По **строке 2210** отражают информацию о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации).

К таким расходам относят расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- на доставку продукции на станцию (пристань) отправления;
- на погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- на комиссионные вознаграждения, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- на оплату труда продавцов в организациях, занятых производством;
- на проведение анализов продукции при ее отпуске;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- на заготовку, доставку товаров до центральных складов (баз) и перевозку (отправку) товаров (в торговых организациях);
- на оплату труда в торговых организациях;
- на аренду торговых помещений и складов готовой продукции;
- на содержание торговых помещений и складов готовой продукции;
- на хранение и обработку товаров;
- на страхование отгруженных товаров, продукции и коммерческих рисков;
- на покрытие недостачи товаров (продукции) в пределах норм естественной убыли;
- на содержание заготовительных и приемных пунктов;
- на содержание скота и птицы на приемных пунктах и базах;
- суммы начисленного торгового сбора;
- экологический сбор;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Коммерческие расходы ежемесячно полностью или частично списывают со счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 902. Порядок списания устанавливается в учетной политике организации.

Значение показателя строки 2210 «Коммерческие расходы» определяют на основании данных суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 902, в корреспонденции со счетом 44. Величина коммерческих расходов указывается в круглых скобках.

По **строке 2220** отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией.

В состав управленческих могут быть включены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;
- налоги, уплачиваемые в целом по организации (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и т.п.);
- другие аналогичные по назначению расходы, возникающие в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого финансово-имущественного комплекса.

Для учета управленческих расходов применяют, как правило, счет 26 «Общехозяйственные расходы». В конце месяца этот счет закрывают – то есть все расходы, собранные по дебету этого счета, полностью списывают в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 902 «Себестоимость продаж».

Значение показателя строки 2220 «Управленческие расходы» определяют на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет 902, в корреспонденции со счетом 26. Величина управленческих расходов указывается в круглых скобках.

Если из показателя по строке 2100 «Валовая прибыль» вычесть значения показателей по строкам 2210 «Коммерческие расходы» и 2220 «Управленческие расходы», то мы узнаем величину финансового результата от обычной деятельности. Этот показатель записывают по строке 2200 «Прибыль (убыток) от продаж».

Если значение показателя положительное – организация получила прибыль, если же значение отрицательное – организация получила убыток, который надо записать в круглых скобках.

Значение этого показателя равно оборотам за отчетный период между счетом 90, субсчет 909 «Прибыль / убыток от продаж» и счетом 99 «Прибыли и убытки».

Например, в январе месяце в учете ООО «Сатурн» отражены следующие проводки на счете 90

«Продажи»:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Предъявлен счет покупателям за отгруженную им продукцию	62	901	60 000
Начислен НДС	903	68	10 000
Списана себестоимость отгруженной продукции	902	43	36 200
Списаны управленческие расходы за январь	902	26	7500
Списаны коммерческие расходы за январь	902	44	2100
Определен финансовый результат от продажи	909	99	4200

Для того чтобы рассчитать финансовый результат от продажи, следует сравнить дебетовый и кредитовый обороты по счету 90 «Продажи». Если кредитовый оборот больше, то организация получила прибыль, которую отражают проводкой Дебет 909 Кредит 99.

Если наоборот, больше дебетовый оборот, то организация получила убыток, и его запишут обратной проводкой: Дебет 99 Кредит 909.

Предположим, что в феврале на счете «Продажи» записаны проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Предъявлен счет покупателям за отгруженную им продукцию	62	901	54 000
Начислен НДС	903	68	9000
Списана себестоимость отгруженной продукции	902	43	36 200
Списаны управленческие расходы за январь	902	26	7500
Списаны коммерческие расходы за январь	902	44	2100
Определен финансовый результат от продажи	99	909	800

Тогда в учете ООО «Сатурн» будет отражен убыток в сумме 800 руб. Финансовый результат за два месяца составит 3600 руб. прибыли.

По такому алгоритму формируем финансовый результат за три месяца, полугодие, год. Например, за год в учете ООО «Сатурн» будут отражены следующие обороты между счетами

90 и 99:

	Дебет 909	Кредит 99	Дебет 99	Кредит 909
Январь	4200			
Февраль			800	
Март	3200			
Апрель	5200			
Май	45 000			
Июнь			4900	
Июль	7200			
Август	2700			
Сентябрь	5300			
Октябрь	22 000			
Ноябрь			6300	
Декабрь	7100			
За год	101 900		12 000	

Тогда по строке 2200 Отчета о финансовых результатах будет отражена прибыль от продаж в сумме 89 900 руб.

По строке **2310** в Отчете о финансовых результатах отражают доходы от участия в других организациях, если такая деятельность не является для организации основной. Эти доходы могут быть получены от участия в капитале других организаций. К ним относят:

- суммы распределенной в пользу организации прибыли (дивидендов);
- стоимость имущества, полученного при выходе из общества или при ликвидации организации.

Значение показателя по этой строке определяют на основании данных о кредитовом обороте за отчетный период по субсчету 911 счета 91, аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций.

Например, у ООО «Сатурн» есть финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал АО «Плутон». Права на акции удостоверены депозитарными расписками.

По итогам 2020 года АО «Плутон» начислило дивиденды по акциям, из них на долю ООО «Сатурн» приходится 85 тыс. руб.

В соответствии с требованиями Налогового кодекса, дивиденды, полученные российскими организациями от других российских организаций, являются доходом, подлежащим обложению налогом на прибыль. Ставка налога в этом случае составляет 13%, сумма налога составит

$$85 \text{ тыс. руб.} \times 13\% = 11,05 \text{ тыс. руб.}$$

Следовательно, по строке 1210 ООО «Сатурн» покажет сумму 11 тыс. руб.

По строке **2320** отражается информация о доходах организации в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами.

К процентам, подлежащим к получению организацией, относятся:

- проценты, причитающиеся организации по выданным ею займам;
- проценты и дисконт, причитающиеся к получению по ценным бумагам (например, по облигациям, векселям);
- проценты по коммерческим кредитам, предоставленным путем перечисления аванса, предварительной оплаты, задатка;
- проценты, выплачиваемые банком за пользование денежными средствами, находящимися на расчетном счете организации.

Проценты признаются в составе доходов за истекший отчетный период в соответствии с условиями договоров.

Например, АО «Плутон» 1 октября 2020 года выдало заем АО «Сириус» в сумме 500 тыс. руб. сроком на 3 года. По условиям договора проценты начисляются ежеквартально из расчета 12% годовых.

За первый квартал 2021 года будут начислены проценты в сумме:

$$500 \text{ тыс. руб.} \times 12\% = 60 \text{ тыс. руб.}$$

$$60 \text{ тыс. руб.} / 4 \text{ квартала} = 15 \text{ тыс. руб.}$$

Такие же суммы будут начислены за второй, третий и четвертый кварталы.

По строке 2320 Отчета о финансовых результатах бухгалтер АО «Плутон» запишет значение показателя 60 тыс. руб.

Значение показателя по этой строке определяют на основании данных о кредитовом обороте за отчетный период по субсчету 911 счета «Прочие доходы и расходы», аналитический счет учета процентов к получению.

По строке 2330 отражается информация о прочих расходах организации в виде начисленных к уплате процентов. К таким процентам относят:

- проценты, уплачиваемые по всем видам заемных обязательств организации, за исключением части, которая включается в стоимость инвестиционного актива (инвестиционной недвижимости);

- дисконт, причитающийся к уплате по облигациям и векселям.

Проценты к уплате отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 912 «Прочие расходы».

По этой же строке следует показывать проценты, начисляемые в связи с дисконтированием величины долгосрочного оценочного обязательства.

Например, АО «Плутон» в 2019 году получило долгосрочный кредит банка на сумму 3000 тыс. руб. под 8% годовых. Кроме того, организация создала долгосрочное оценочное обязательство на демонтаж и утилизацию производственного оборудования, величина оценочного обязательства по состоянию на 31.12.2020 года составила 385 тыс. руб.

За 2020 год были начислены проценты по банковскому кредиту в сумме:

$$3000 \text{ тыс.} \times 8\% = 240 \text{ тыс. руб.}$$

Скорректирована величина оценочного обязательства (ставка дисконта 15%):

$$385 \text{ тыс. руб.} \times 15\% = 57,75 \text{ тыс. руб.}$$

Следовательно, по строке 2330 бухгалтер АО «Плутон» запишет значение показателя: $240 \text{ тыс. руб.} + 57,75 \text{ тыс. руб.} = 298 \text{ тыс. руб.}$

Этот показатель записывают в круглых скобках.

По строке 2340 отражают информацию о прочих доходах организации, за исключением доходов, полученных от участия в других организациях, и доходов в виде процентов.

К прочим доходам относят:

- поступления от передачи основных средств организации в аренду (если передача имущества в аренду не является обычной деятельностью организации). Например, ООО «Сатурн» передало АО «Плутон» грузовой автомобиль на условиях операционной аренды. По условиям договора арендная плата составляет 20 тыс. руб. в месяц без НДС. Арендная плата перечисляется арендатором в начале месяца на расчетный счет ООО «Сатурн».

Бухгалтер ООО «Сатурн» выполнит следующие записи:

Дебет 51 «Расчетный счет» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – получена арендная плата за текущий месяц, сумма 24 тыс. руб.;

Дебет 76 Кредит 68 – начислен НДС с предварительно перечисленной арендной платы 4 тыс. руб.

В конце месяца бухгалтер ООО «Сатурн» начислит арендную плату и признает прочий доход: Дебет 76 Кредит 911 – начислена арендная плата за месяц в сумме 24 тыс. руб.

Дебет 912 Кредит 68 – начислен НДС с арендной платы в сумме 4 тыс. руб. Дебет 68 Кредит 76 – зачтен НДС, начисленный с предварительной оплаты;

- поступления от передачи за плату прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (если такая деятельность не является обычной);

– поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме готовой продукции и товаров, которые реализуются в ходе обычной деятельности). Например, у организации возникли излишки материалов, которые были предназначены для изготовления продукции, снятой с производства. Стоимость этих материалов в учете организации составляет 25 тыс. руб., их можно реализовать за 21,6 тыс. руб. вместе с НДС.

При продаже материалов бухгалтер сделает проводку:

Дебет 62 Кредит 911 на общую величину поступлений,
ожидающихся в результате продажи материалов –
21,6 тыс. руб.;

– прибыль, связанная с долгосрочными активами к продаже, если она не отражена в отдельной строке Отчета о финансовых результатах;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

– активы, полученные безвозмездно. Чаще всего такая операция отражается в учете, если в ходе инвентаризации были выявлены излишки материальных ценностей. Например, при оприходовании излишка товаров, обнаруженных при инвентаризации, бухгалтер сделает проводку:

Дебет 41 «Товары» Кредит 911 – на справедливую стоимость этих товаров;

– прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

– поступления в возмещение причиненных организации убытков;

– прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году. Прибыль прошлых лет выявляется при обнаружении ошибок в учете прошлых лет. Например, в ходе аудиторской проверки отчетности за 2020 год было установлено, что в 2018 году организация продолжала начислять амортизацию по полностью амортизированным основным средствам. Величина излишне начисленной амортизации составила 36 тыс. руб. Для исправления ошибки выполняют проводку:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 911 на сумму 36 тыс. руб.;

– суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности. Гражданский кодекс РФ (ст. 196) устанавливает, что общий срок исковой давности составляет три года со дня, когда должник должен был погасить свои обязательства в соответствии с договором. Например, работник организации не получил свою заработную плату в срок (его банковская карта заблокирована).

В течение трех лет организация будет учитывать задолженность по депонированной заработной плате. Если сам работник (или его законный представитель) за это время не обратится за выплатой, то организация спишет депонированную заработную плату на прочие доходы:

Дебет 76 Субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

Кредит 911 на сумму депонированной заработной
платы;

– положительные курсовые разницы. Положительные курсовые разницы возникают в случае увеличения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю. Например, ООО «Сатурн» 12 декабря 2020 года отгрузило продукцию зарубежному покупателю, сумма по договору составляет 10 000 евро. Срок оплаты продукции по договору – январь 20221 года.

На момент отгрузки курс евро составлял 88,7744 рубля за
один евро. Бухгалтер ООО «Сатурн» выполнил запись:

Дебет 62 Кредит 90 на сумму 887 744 руб. (10 000 евро).

На дату составления отчетности 31.12.2020 курс евро изменился и составил 90,6824 руб. за один евро.

Бухгалтер отразит доход в виде курсовой разницы:

Дебет 62 Кредит 911 на сумму 19 080 руб.;

- поступления от операций с тарой;
- суммы дооценки основных средств, нематериальных активов или поискового актива в пределах суммы уценки этих активов в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;
- суммы восстановленного убытка от обесценения активов, признанного в предыдущие отчетные периоды и отнесенного на прочие расходы;
- суммы дооценки финансовых вложений;
- отрицательная деловая репутация при приобретении предприятия как имущественного комплекса;
- иные доходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Поступления денежных средств и иного имущества от учредителей, акционеров, участников, собственников организации в качестве безвозмездного финансирования относят непосредственно на увеличение капитала, как и вклады в имущество общества.

Строительные организации включают суммы претензий, предъявленных заказчикам и третьим лицам по договорам строительного подряда, в состав доходов по обычным видам деятельности и увеличивают выручку от реализации.

Доходы от продажи излишне списанных в производство материалов и конструкций и арендная плата за строительную технику, временно не используемую самой организацией, могут уменьшать расходы по договору строительного подряда.

Прочие доходы могут показываться в отчете о финансовых результатах за минусом расходов, относящихся к этим доходам, если:

- 1) правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;
- 2) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Например, остаточная стоимость объекта основных средств составляет 200 тыс. руб., цена реализации (вместе с НДС) – 264 тыс. руб.

Организация может показать в отчетности отдельно прочий доход в сумме 220 тыс. руб. (поступления от продажи за минусом НДС) и прочий расход в сумме 200 тыс. руб.

Но если она отразит доход за минусом расхода (то есть 20 тыс. руб.), это не будет ошибкой. Прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы прочих доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности. Для этого организация может вводить в Отчет о финансовых результатах дополнительные строки.

Пример заполнения строки 2340 «Прочие доходы»

Обороты по субсчетам 911 и 912 счета 91 в бухгалтерском учете (за исключением аналитических счетов учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций, процентов к получению, процентов к уплате):

	Сумм а, руб.		Сумм а, руб.
По кредиту субсчета 911	2 276 060	По дебету субсчета 912	3195 657
Штрафы, пени, неустойки, полученные в возмещение убытков (ущерба)	125 000	Штрафы, пени, неустойки, выплачиваемые в возмещение убытков (ущерба)	340 000
Положительные курсовые разницы	140 317,5	Отрицательные курсовые разницы	173 060
Корректировка оценочных резервов	450 000	Отчисления в оценочные резервы	900 000
Доходы от продажи внеоборотных активов	900 000	Расходы, связанные с продажей внеоборотных активов	625 000
Доходы от предоставления имущества в операционную аренду	420 000	Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду	275 000
Активы, полученные безвозмездно	75 000	Убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году (несущественная ошибка)	130 000
Восстановление убытка от обесценения НМА	150 000	Ущерб, причиненный организации (при отсутствии виновных лиц)	300 000
Иные прочие доходы	15 742,5	Иные прочие расходы	232 597
		Аналитический счет учета НДС с сумм дохода от продажи внеоборотных активов	150 000
		Аналитический счет учета НДС с арендной платы	70 000

Отразим в Отчете о финансовых результатах прочие доходы и расходы развернуто.

Сумма прочих доходов (за вычетом НДС с продажи внеоборотных активов и арендной платы) составила

2 276 060 руб. – 150 000 руб. – 70 000 руб. = 2 056 060 руб.

Сумма прочих расходов (за вычетом НДС) составила

3 195 657 руб. – 150 000 руб. – 70 000 руб. = 2 975 657 руб.

Фрагмент отчета о финансовых результатах:

Наименование показателя	Код	За 2020 г.
Прочие доходы	2340	2056

Если организация решит показать прочие доходы и расходы свернуто, то получится следующий результат:

	.
Штрафы, пени, неустойки, полученные в возмещение убытков (ущерба)	125 000
Штрафы, пени, неустойки, выплачиваемые в возмещение убытков(ущерба)	–340 000
Разница между положительными и отрицательными курсовымиразницами	140 317,5 – 173 060 = = –32 742,5
Изменение оценочных резервов	450 000 – 900 000 = – 450 000
Разность между доходами и расходами, связанными с продажей внеоборотных активов	125 000
Разность между доходами и расходами, связанными с арендой	75 000
Активы, полученные безвозмездно	75 000
Восстановление убытка от обесценения НМА	150 000
Иные прочие доходы	15 742,5
Иные прочие расходы	–232 597
Убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году (несущественная ошибка)	–130 000
Ущерб, причиненный организации (при отсутствии виновных лиц)	–300 000

В этом случае сальдированная величина прочих доходов составит
 125 000 руб. + 125 000 руб. + 75 000 руб. + 75 000 руб. +150 000 руб. + 15 742,5 руб. =
 = 565 742,5 руб.

Фрагмент Отчета о финансовых результатах в данном примере будет выглядеть следующимобразом.

Наименование показателя	Код	За 2020 г.
Прочие доходы	2340	566

По **строке 2350** отражается информация о **прочих расходах** организации, за исключениемпроцентов к уплате.

К ним относят:

– расходы, связанные с передачей в аренду имущества организации (если передача имущества в аренду не является обычной деятельностью).

Например, грузовой автомобиль передан в операционную аренду сроком на 6 месяцев. Первоначальная стоимость автомобиля – 1500 тыс. руб., срок полезного использования – 5 лет. В этом случае организация – арендодатель начисляет амортизацию по этому автомобилю, за шесть месяцев величина амортизационных отчислений составит

$$\begin{aligned} 1500 \text{ тыс. руб.} / 60 \text{ мес} &= 25 \text{ тыс.} \\ \text{руб.} 25 \text{ тыс. руб.} \times 6 \text{ мес} &= 150 \\ \text{тыс. руб.} \end{aligned}$$

Эту сумму арендодатель признает в составе прочих расходов, в бухгалтерии выполняют следующую запись:

Дебет 912 Кредит 76 субсчет «Расчеты с арендатором»;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав на использование объектов интеллектуальной собственности (если данный вид деятельности не является для организации обычным);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (если данный вид деятельности не является для организации обычным);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, в том случае, если иные активы не являются денежными средствами, товарами или продукцией.

Например, ООО «Сатурн» продает объект основных средств, который по своим техническим характеристикам больше не может использоваться на предприятии. По условиям договора с покупателем, ООО «Сатурн» обязано собственными силами произвести демонтаж объекта и доставить его к покупателю. Расходы на демонтаж и транспортировку будут являться для ООО «Сатурн» прочими расходами;

- убыток, связанный с долгосрочными активами к продаже, если он не отражен в отдельной строке Отчета о финансовых результатах;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себе стоимость других активов, списываемых организацией.

Например, первоначальная (переоцененная) стоимость основного средства составляет 1500 тыс. руб., накопленная амортизация – 1400 тыс. руб. Объект признан непригодным к дальнейшей эксплуатации, поэтому его остаточную стоимость спишут на прочие расходы:

Дебет 912 Кредит 01 субсчет «Выбытие основных средств» на сумму 100 тыс. руб.;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы. К оценочным резервам относят резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв под обесценение финансовых вложений, резерв сомнительной дебиторской задолженности.

Например, организация выявила существенное снижение рыночной стоимости товаров, хранящихся на складе, которое произошло из-за колебания спроса на данный вид товаров. Фактическая себестоимость товаров составляет 500 тыс. руб., но справедливая стоимость этой партии составляет только 450 тыс. руб. В такой ситуации необходимо создать резерв под снижение стоимости материальных ценностей на сумму 50 тыс. руб.

Дебет 912 Кредит 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» на сумму 50 тыс. руб.;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров и возмещение

убытков, причиненных организацией;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году.

Например, при проведении аудиторской проверки отчетности за 2020 год было обнаружено, что в 2018 году организация ошибочно применяла льготный тариф страховых взносов, что привело к занижению величины расходов на 100 тыс. руб. Для исправления этой ошибки надо признать убыток прошлых лет и начислить страховые взносы:

Дебет 912 Кредит 69 на сумму 100 тыс. руб.;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания.

Предположим, что в 2017 году ООО «Сатурн» отгрузило партию продукции общей стоимостью 450 тыс. руб. покупателю АО «Альтаир». В соответствии с договором АО «Альтаир» было обязано перечислить оплату до 30.06.2017 года. Но оплата так и не поступила, все попытки связаться с сотрудниками и руководством организации оказались безрезультатными. При составлении бухгалтерской отчетности за 2020 год эту сумму дебиторской задолженности следует списать на прочие расходы:

Дебет 912 Кредит 62 на сумму 450 тыс. руб.;

- отрицательные курсовые разницы.

Отрицательные курсовые разницы возникают в случае снижения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю. Например, ООО «Сатурн» 3 ноября 2020 года отгрузило продукцию зарубежному покупателю, сумма по договору составляет 10 000 евро. Срок оплаты продукции по договору – январь 2021 года.

На момент отгрузки курс евро составлял 93,757 руб. за один евро. Бухгалтер ООО «Сатурн» выполнил запись:

Дебет 62 Кредит 90 на сумму 937 570 руб. (10 000 евро).

На дату составления отчетности 31.12.2020 курс евро изменился и составил 90,6824 руб. за один евро.

Бухгалтер отразит расход в виде отрицательной курсовой разницы:

Дебет 912 Кредит 62 на сумму 30 746 руб.;

- сумма уценки основных средств, нематериальных активов или поискового актива сверх суммы их дооценки, зачисленной в добавочный капитал при переоценке в предыдущие отчетные периоды;

- убыток от обесценения активов;

- отрицательная разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений;

- расходы, не связанные с производственной деятельностью организации (благотворительность, спорт, отдых, развлечения и т.п.);

- расходы по операциям с тарой;

- расходы на содержание мощностей и объектов, находящихся на консервации;

- судебные издержки;

- расходы по НИОКР, по которым не получено положительного результата;

- суммы бюджетных средств, полученные в прошлые годы и подлежащие возврату в связи нарушением условий их предоставления;

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных фактов хозяйственной

деятельности;

- дополнительные расходы по займам;
- убыток по совместной деятельности, распределенный между товарищами;
- иные расходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Прочие расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Значение показателя строки 2350 определяют на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по субсчету 912 счета 91 по аналитическим счетам.

Величина прочих расходов указывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скоб

ках.

Прочие расходы можно отразить развернуто. Если взять данные со с. 115, то величина прочих

расходов

составит

3 195 657 руб. – 150 000 руб. – 70 000 руб. = 2 975 657 руб.

В отчете о финансовых результатах будет следующий показатель по строке 2350:

Наименование показателя	Код	За 2020 г.
Прочие расходы	2350	2976

Если же доходы и расходы показать свернуто, то в Отчете о финансовых результатах будет такое значение прочих расходов:

Наименование показателя	Код	За 2020 г.
Прочие расходы	2350	1485

340 000 руб. + 32742,5 + 450 000 + 232 597 + 130 000 + 300 000 = 1 485 339,5 руб.

Если в Отчете о финансовых результатах выделены определенные виды прочих доходов, то в нем показывают соответствующую каждому виду доходов часть расходов. Для этого в Отчет о финансовых результатах добавляют дополнительные строки.

По **строке 2300** отражается информация о прибыли (убытке) до налогообложения (бухгалтерской прибыли (убытке) организации).

Показатель по этой строке рассчитывают следующим образом:

Строка 2200	+	Строка 2310	+	Строка 2320	+	Стро ка 2340	–	Стро ка 2330	–	Стро ка 2350
Прибыль (убыток) от продаж		Доходы от участия в других организациях		Проценты к получению		Прочие доходы		Процент ык уплате		Прочие расходы

Если получилось отрицательное значение (убыток), записываем его по строке 2300 в круглых скобках.

Значение строки 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» должно быть равно разнице дебетовых и кредитовых оборотов за отчетный период:

Обороты	Сумма, тыс. руб.	Обороты	Сумма, тыс. руб.	Финансовый результат (прибыль / убыток)
Дебет 909 Кредит 99	25 000	Дебет 99 Кредит 909	2600	Прибыль 22 400
Дебет 919 Кредит 99	3900	Дебет 99 Кредит 919	16 300	Убыток (12 400)
Всего	28 900		18 900	Прибыль до налогообложе ния 10 000

По **строке 2410** отражается налог на прибыль, который определяют как сумму показателей строк 2411 «Текущий налог на прибыль» и 2412 «Отложенный налог на прибыль».

По **строке 2411** отражается информация о текущем налоге на прибыль, т.е. о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Если организация применяет упрощенную систему налогообложения или платит единый сельскохозналог, то в Отчете о финансовых результатах указывают суммы этих налогов.

Если организация платит торговый сбор, то суммы, уменьшающие величину налога на прибыль, показывают по отдельной строке, детализирующей показатели Отчета о финансовых результатах.

Часть торгового сбора, которая не может быть принята в уменьшение платежей по налогам, можно отразить по строке 2460 «Прочее».

Если в предыдущие налоговые периоды была допущена ошибка, в результате которой необходимо отразить суммы доплаты (переплаты) налога на прибыль, то такие суммы показывают по отдельной статье Отчета о финансовых результатах после статьи текущего налога на прибыль.

Текущий налог на прибыль определяется одним из способов:

- на основании данных бухгалтерского учета;
- на прибыль определяется на основании декларации по налогу на прибыль организаций. Организации необходимо отражать в бухгалтерском учете постоянные и временные разницы,

постоянные налоговые расходы и доходы, а также отложенные налоговые обязательства и активы.

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Для расчета условного расхода по налогу на прибыль надо бухгалтерскую прибыль умножить на ставку налога. Например, если величина прибыли по данным бухгалтерского учета составила 1 240 000 руб., то условный расход равен

$$1\,240\,000 \times 20\% = 248\,000 \text{ руб.}$$

На величину условного расхода бухгалтер делает запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если по данным бухгалтерского учета зафиксирован убыток, то у организации возникнет условный доход по налогу на прибыль. Он отражается проводкой:

Дебет 68 Кредит 99.

Для того чтобы рассчитать текущий налог на прибыль, необходимо условный расход (доход) скорректировать на сумму сальдо постоянных налоговых доходов и расходов, и отложенного налога на прибыль.

Дебетовое сальдо постоянных налоговых доходов и расходов означает, что постоянные налоговые расходы больше постоянных налоговых доходов, и приводит к увеличению платежей в бюджет. Поэтому при определении текущего налога на прибыль дебетовое сальдо увеличивает условный расход (уменьшает условный доход) по налогу на прибыль.

Постоянные налоговые доходы или расходы возникают из-за постоянных налоговых разниц.

Чаще всего постоянные разницы возникают из-за того, что в бухгалтерском учете расходы признают в учете в полном размере, а в налоговом учете эти же расходы нормируются. К примеру, представительские расходы для расчета налоговой базы по налогу на прибыль можно учесть только в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный (налоговый) период.

Если фактическая сумма представительских расходов составила 50 тыс. руб., а расходы на оплату труда за соответствующий период – 1000 тыс. руб., то в налоговом учете представительские расходы признают в сумме 40 тыс. руб. Оставшиеся 10 тыс. руб. – постоянная налоговая разница.

Постоянная разница отражается в бухгалтерском учете один раз в год – по состоянию на 31 декабря. Постоянная разница порождает либо постоянный налоговый расход (ПНР), либо постоянный налоговый доход (ПНД).

Кредитовое сальдо постоянных налоговых доходов и расходов означает, что постоянные налоговые расходы меньше постоянных налоговых доходов, и приводит к уменьшению платежей в бюджет. Поэтому при определении текущего налога на прибыль оно уменьшает условный расход (увеличивает условный доход) по налогу на прибыль.

Отложенный налог на прибыль (за отчетный период) определяют как сумму разниц между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы» и между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» за отчетный период.

На отложенный налог на прибыль влияют временные налоговые разницы.

Временные разницы тоже отражают на последнее число отчетного года. Рассчитывают временные разницы следующим образом:

Остаточная стоимость всех активов организации по данным бухгалтерского учета	–	Стоимость этих же активов по данным налогового учета	=	Временная разница из-за различий в стоимости активов
--	---	--	---	--

Стоимость всех обязательств орга низации по данным бухгалтерского учета	–	Стоимость обязательств по данным налогового учета	=	Временная разница из-за различий в стоимости обязательств
--	---	--	---	--

Например, в ООО «Сатурн» имеется основное средство первоначальной стоимостью 2400 тыс. руб., срок полезного использования 4 года. В налоговом учете единовременно списывают в расходы 30% от стоимости актива при вводе в эксплуатацию. На конец 2020 года остаточная стоимость основного средства в бухгалтерском учете 1800 тыс. руб., а в налоговом учете – 1260 тыс. руб.

В бухгалтерском учете организация создала оценочное обязательство по незавершенным судебным делам в сумме 140 тыс. руб., в налоговом учете такой резерв не создают.

Временная разница, возникшая из-за различий:

- в стоимости активов, составила 540 тыс. руб.,
- в стоимости обязательств, составила 140 тыс. руб.

Определим, является ли разница вычитаемой или налогооблагаемой.

Балансов ая стоимост ь	актива больше, чем «налоговая»	налогооблагаема я	временн ая разница
	актива меньше, чем «налоговая»	вычитаемая	
	обязательства больше, чем «налоговая»	вычитаемая	
	обязательства меньше, чем «налоговая»	налогооблагаема я	

Если получились две налогооблагаемые разницы, то складываем их, так же поступаем с двумя вычитаемыми разностями.

Если разницы разнонаправленные, и вычитаемая больше налогооблагаемой, то из первой отнимаем вторую. У нас остается вычитаемая разница.

Если же налогооблагаемая разница больше вычитаемой, то отнимаем вычитаемую разницу, и у нас останется налогооблагаемая разница.

В нашем примере налогооблагаемая разница составила 540 тыс. руб. и вычитаемая разница составила 140 тыс. руб. Отнимем из большей величины меньшую величину и получим налогооблагаемую разницу 400 тыс. руб. Соответственно, отложенный налоговый актив

$$400 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 80 \text{ тыс. руб.}$$

В конце 2021 года остаточная стоимость основного средства в бухгалтерском учете составит 1200 тыс. руб., а в налоговом учете – 840 тыс. руб.

Оценочное обязательство по незавершенным судебным делам в бухгалтерском учете списано, а в налоговом учете создан резерв на ремонт основных средств в сумме 630 тыс. руб.

Следовательно, налогооблагаемая разница из-за различий в стоимости актива теперь составляет 360 тыс. руб.

Так как стоимость обязательств в бухгалтерском учете по состоянию на 31 декабря 2021 года меньше, чем в налоговом учете, то образовалась вторая

налогооблагаемая разница в сумме 630 тыс. руб.

Общая величина налогооблагаемой разницы – 990 тыс. руб., отложенный налоговый актив: $990 \text{ тыс. руб.} \times 20\% = 198 \text{ тыс. руб.}$

Увеличение отложенного налогового актива:

$198 \text{ тыс. руб.} - 80 \text{ тыс. руб.} = 118 \text{ тыс. руб.}$ – это величина отложенного налога на прибыль.

Текущий налог на прибыль = условный расход по налогу на прибыль – отложенный налог на прибыль +/- постоянный налог на прибыль.

Полученный показатель текущего налога на прибыль указывается в круглых скобках. Рассмотрим пример заполнения строки 2411 по данным об оборотах на счетах.

Текущий налог на прибыль	=	Условный расход по налогу на прибыль	+	Постоянный налоговый расход	–	Постоянный налоговый доход	+	Разность между дебетовым и кредитовым оборотами счета 09	–	Разность между кредитовым и дебетовым оборотом счета 77
		Дебет 99 Кредит 68 – начислен налог на прибыль		Дебет 99 Кредит 68		Дебет 68 Кредит 99		(Дебет 09 Кредит 68) – (Дебет 68 Кредит 09)		(Дебет 68 кредит 77) – (Дебет 77 Кредит 68)
273 400 руб.	=	248 000 руб.	+	2000 руб.	–	0	+	36 000 руб.		12 600 руб.

По строке 2412 отражают информацию о суммарном изменении ОНА и ОНО за отчетный период. По данной строке не учитывается налог на прибыль по операциям, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода. Для этого используют строку 2530 Отчета о финансовых результатах.

Значение показателя строки 2412 за отчетный период можно определить двумя способами:

- вычисляя разницы между остатками по счетам 09 и 77 на две отчетные даты;
- вычисляя разницы между оборотами на счетах 09 и 77 за отчетный период.

И в первом, и во втором случае не учитывается влияние операций по списанию ОНА и ОНО в корреспонденции со счетом 99.

Положительное значение отложенного налога на прибыль отражается без скобок, а отрицательное – в скобках.

Пример заполнения строки 2412 «Отложенный налог на прибыль». Информация об остатках и оборотах на счетах (руб.):

Показатель	Счет 09		Счет 77	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

		Т		
Остаток	80 000			28 000
Обороты за период в корреспонденции со счетом 68	94 000	42 000	60 000	824 000
Остаток	132 000			792 000

Отложенный налог на прибыль за 2021 год составляет –712 тыс. руб. (132 000 руб. – 80 000 руб. + 28 000 руб. – 792 000 руб. или 94 000 руб. – 42 000 руб. + 60 000 руб. – 824 000 руб.).

Отложенный налог на прибыль за 2020 год составляет 90 тыс. руб. (54 тыс. руб. + 36 тыс. руб.).

Фрагмент Отчета о финансовых результатах.

Пояснения	Наименование показателя	Код	За 2020 г.	За 2019 г.
	Отложенный налог на прибыль	241 2	(712)	90

По строке 2460 отражается информация об иных, не упомянутых выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации. При необходимости организация может ввести в Отчет о финансовых результатах несколько дополнительных строк, самостоятельно назвав и закодировав их.

К таким показателям можно отнести:

- штрафные санкции, уплачиваемые организациями за нарушения налогового и иного законодательства (в части уплаты налога на прибыль, налога по УСН или ЕСХН);
- сумма списанных в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» отложенных налоговых активов;
- сумма списанных в кредит счета 99 отложенных налоговых обязательств;
- разницы, возникшие в результате пересчета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в связи с изменением налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Например, в 2009 году ставка налога на прибыль была снижена с 24 до 20%.

Если в 2008 году был начислен отложенный налоговый актив с временной разницы 100 тыс. руб.:

Дебет 09 Кредит 68 в сумме 24 тыс. руб.,
то в 2009 году его следовало уменьшить до 20 тыс. руб.

Разницу 4 тыс. руб. записывали проводкой:

Дебет 99 Кредит 09 на сумму 4 тыс. руб.

По строке **2400** отражают информацию о чистой прибыли (убытке) организации, полученной за отчетный период и аналогичный период предыдущего года.

В конце года бухгалтер закрывает счет 99 «Прибыли и убытки». Если величина кредитовых оборотов на счете превышает величину дебетовых оборотов, то

записывают проводку:

Дебет 99 Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на сумму чистой прибыли.

В противоположной ситуации отражают непокрытый убыток:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 99 – на сумму убытка.

Убыток показывают в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Величина чистой прибыли (убытка) по данным бухгалтерского учета должна совпадать с величиной чистой прибыли (убытка), определенной расчетным путем на основании показателей Отчета о финансовых результатах.

Чтобы рассчитать этот показатель положительное значение налога на прибыль прибавляется к значению **строки 2300**, а отрицательное – вычитается из него.

По строке 2510 могут отражаться результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборотных активов организации.

В зависимости от результата предыдущих переоценок конкретного внеоборотного актива:

- организация признает прочий доход (прочий расход) в сумме дооценки (уценки), что в конечном итоге приводит к увеличению (уменьшению) нераспределенной прибыли/непокрытого убытка, или

- увеличивается (уменьшается) добавочный капитал организации.

По строке 2510 указывают только изменение добавочного капитала организации, которое стало результатом переоценки внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде. Суммы до оценки (уценки), отнесенные на финансовый результат в качестве прочих доходов (прочих расходов), участвуют в формировании показателей строки 2340 «Прочие доходы» (строки 2350 «Прочие расходы») Отчета о финансовых результатах.

При заполнении строки 2510 используют дебетовые и кредитовые обороты по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетами 01, 02, 03, 04, 08 и 05. Если сумма кредитовых оборотов превышает сумму дебетовых оборотов, то в результате переоценки внеоборотных активов и проверки на обесценение НМА и поисковых активов добавочный капитал организации увеличился. Разница между кредитовыми и дебетовыми оборотами по счету 83 в корреспонденции с указанными счетами отражается по строке 2510.

Если величина разницы оказывается отрицательной, ее записывают в круглых скобках.

На настоящий момент российскими нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету определено, какие именно результаты и от каких операций формируют показатель строки 2520

«Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода».

Специалисты рекомендуют в такой ситуации обратиться к нормам МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», в котором содержатся следующие определения:

прибыль или убыток – общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода;

прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода, которые не признаны в составе прибыли или убытка;

общий совокупный доход – изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющихся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников. Общий совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода».

По строке 2530 отражают информацию о налоге на прибыль по результатам от прочих операций, не включаемых в чистую прибыль (убыток) периода (в части операций, облагаемых налогом на прибыль), отраженных по строке 2520.

По строке 2500 указывают величину чистой прибыли (убытка) организации, скорректированную на результаты переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток).

Если совокупным финансовым результатом является убыток, то он показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

По строке 2900 организации, являющиеся акционерными обществами, справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам – владельцам обыкновенных акций.

Для расчета этого показателя базовую прибыль (убыток) делят на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) – это разница между величиной прибыли, остающейся в распоряжении организации после всех обязательных платежей, и величиной дивидендов по привилегированным акциям, начисленных за отчетный период.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяют путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде. Для расчета используются данные реестра акционеров общества на первое число каждого календарного месяца отчетного периода.

Величина базового убытка на акцию приводится в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Строка 2910 заполняется только акционерными обществами. По ней справочно указывается информация о разведенной прибыли (убытке) на акцию, отражающая возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году.

Под разведением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, за исключением случаев размещения акций среди акционеров без оплаты.

Корректировка осуществляется путем увеличения базовой прибыли и средневзвешенного количества акций, используемых при расчете базовой прибыли на акцию, на суммы возможного при роста соответственно базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении в случае

конвертации ценных бумаг и исполнения договоров, указанных выше.

Возможный прирост базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении рассчитывается:

- по каждому виду и выпуску конвертируемых ценных бумаг;
- по каждому договору или нескольким договорам, если в них предусмотрены одинаковые условия размещения обыкновенных акций.

4.3. Комплексная задача по составлению отчетности

ЗАДАНИЕ

Составить бухгалтерские проводки, выполнить расчеты, разнести операции по счетам, составить оборотную сальдовую ведомость и шахматную ведомость, баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к балансу и отчету о финансовых результатах.

Начальные остатки по счетам на
01.02.2020 г. Основные средства и
амортизация

Наименование	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Дата ввода в эксплуатацию	Назначение
Грузовой автомобиль	1 260 000 + 1100N	50 мес	01.05.2018	Общепроизводственные расходы
Легковой автомобиль	3 540 000 + 1100N	75 мес	01.02.2017	Общехозяйственные расходы
Производственное оборудование	5 800 000 + 1100N	96 мес	31.12.2016	Общепроизводственные расходы
Компьютер	123 500 + 51N	36 мес	01.10.2019	Общехозяйственные расходы

Материалы

Наименование	Количество, кг	цена
M1	310 + N	15 + N
M2	199 + N	46 + N

Основное производство (НЗП)

Наименование	Сумма
Изделие А	315 + N

Изделие Б	426 + N
-----------	---------

Готовая продукция

Наименование	Количество, шт.	Фактическая стоимость
Изделие А	3	
Изделие Б	2	

Расчетный

счет 2 400

000 руб.

Расчеты с поставщиками

Наименование	Д	К
АО «Электра»		12 300 + 11N
ООО «ДОМ»	40 000	

Расчеты с покупателями

Наименование	Д	К
АО «Гавиал»	50 000	
АО «Аллигатор»		70 000

Расчеты по кредиту

Сумма кредита	Годовая ставка по кредиту
565000 + 110N	15%

Расчеты по налогам

Наименование	Д	К
НДФЛ		12 604 + N
НДС		54 000 + 150N
Налог на прибыль		5600 + N

Расчеты по страховым взносам

Наименование	Д	К
ПФР		11 600 + N
ФОМС		2780 + N
ФСС		594 + N

Расчеты по заработной плате

Наименование	Д	К
Иванов		22 100 + 5N
Петров		24 103 + N
Сидоров		17 600 + 3N
Кузнецов		32 870 + N

Расчеты по подотчетным суммам

Наименование	Д	К
Иванов	3200 + 7N	

За **февраль** были осуществлены следующие операции:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислена с расчетного счета зарплата Иванова за январь			
Перечислена с расчетного счета зарплата Петрова за январь			
Перечислена с расчетного счета зарплата Сидорова за январь			
Перечислена с расчетного счета зарплата Кузнецова за январь			
Перечислены с расчетного счета страховые взносы в ПФР			
Перечислены с расчетного счета страховые взносы в ФСС			
Перечислены с расчетного счета страховые взносы в ФОМС			

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Перечислена с расчетного счета задолженность АО «Электра» за январь			
Приняты от Иванова наличные деньги в погашение долга по подотчетным суммам			
Перечислен с расчетного счета НДФЛ			
Приобретен у поставщика АО «Интеграл» станок, срок полезного использования 72 мес			
Учен НДС по приобретенному станку			
Начислена зарплата Иванову за монтаж станка			
Начислены страховые взносы с зарплаты Иванова			
Списан материал М1 в количестве 10 кг на монтаж станка			
Станок введен в эксплуатацию			
НДС по станку принят к вычету			
Приобретен материал М3 у ООО «Фрактал», 500 кг по цене 20 + N руб.			
Учен НДС по приобретенному материалу			
Принят к вычету НДС			
Отпущен материал М1 в количестве 150 – N кг на производство изделия А			
Отпущен материал М2 в количестве 35 + N кг на производство изделия А			
Отпущен материал М3 в количестве 77 + N кг на производство изделия А			
Отпущен материал М1 в количестве 65 + N кг на производство изделия Б			
Отпущен материал М2 в количестве 135 – N кг на производство изделия Б0			
Отпущен материал М3 в количестве 204 – N кг на производство изделия Б			
Принят к оплате счет от АО «Электра» за электроэнергию, израсходованную на производственные цели			36110 + 3N
Учен НДС			
Принят к вычету НДС			
Принят к оплате счет от ООО «ДОМ» за аренду офисного помещения			16204 + 7N
Учен НДС			
Принят к вычету НДС			
Начислена заработная плата Петрову за производство изделия А			31250 + 7N

Начислена заработная плата Сидорову за производство изделия Б			26550 + 3N
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной за производство изделия А в ПФР			?

Продолжение таблицы

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной за производство изделия А в ФСС			
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной за производство изделия А в ФОМС			
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной за производство изделия Б в ПФР			?
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной за производство изделия Б в ФСС			
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной за производство изделия Б в ФОМС			
Начислена заработная плата Иванову за руководство производственным участком			39620 + 3N
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной Иванову в ПФР			?
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной Иванову в ФОМС			
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной Иванову в ФСС			
Начислена заработная плата Кузнецову за руководство предприятием			51420 + 7N
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной Кузнецову в ПФР			?
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной Кузнецову в ФСС			
Начислены страховые взносы от заработной платы, начисленной Кузнецову в ФОМС			
Начислена амортизация грузового автомобиля			?
Начислена амортизация производственного оборудования			
Начислена амортизация легкового автомобиля			
Начислена амортизация компьютера			?
Получены наличные деньги с расчетного счета в кассу			250 000
Выданы деньги под отчет Кузнецову на служебную командировку			87 000
Принят авансовый отчет от Кузнецова по служебной командировке			99 500 + N
Выданы деньги под отчет Иванову на хозяйственные нужды			61 000 + 11N

Остаток денег из кассы возвращен на расчетный счет			
Списаны общепроизводственные расходы на затраты по производству изделия А (пропорционально заработной плате)			?
Списаны общепроизводственные расходы на затраты по производству изделия Б (пропорционально заработной плате)			?
Списаны общехозяйственные расходы на затраты по производству изделия А (пропорционально заработной плате)			?

Окончание таблицы

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списаны общехозяйственные расходы на затраты по производству изделия Б (пропорционально заработной плате)			?
Выпущено из производства 10 изделий А (НЗП 650 + N руб.)			?
Выпущено из производства 20 изделий Б (НЗП 114 – N руб.)			?
Отгружено АО «Аллигатор» 5 изделий А по фактической себестоимости			?
Отгружено АО «Аллигатор» 8 изделий Б по фактической себестоимости			?
Предъявлен счет АО «Аллигатор» за изделия А, договорная цена вместе с НДС			
Предъявлен счет АО «Аллигатор» за изделия Б, договорная цена вместе с НДС			
Начислен НДС по реализации изделия А			?
Начислен НДС по реализации изделия Б			?
Зачтен аванс, полученный от АО «Аллигатор» в январе			
Отгружено АО «Кайман» 3 изделия А по фактической себестоимости			
Отгружено АО «Кайман» 7 изделий Б по фактической себестоимости			
Предъявлен счет АО «Кайман» за изделия А, договорная цена вместе с НДС			
Предъявлен счет АО «Кайман» за изделия Б, договорная цена вместе с НДС			
Начислен НДС по реализации изделия А			
Начислен НДС по реализации изделия Б			
Выявлен финансовый результат от реализации изделия А			?
Выявлен финансовый результат от реализации изделия Б			?

Поступили на расчетный счет денежные средства от АО «Кайман»			
Поступили на расчетный счет денежные средства от АО «Гавиал» за продукцию, отгруженную в прошлом месяце			30 000
Предъявлен покупателю счет за легковой автомобиль (вместе с НДС)			840 000
Начислен НДС по продаже автомобиля			
Списана первоначальная стоимость легкового автомобиля			
Списана накопленная амортизация по легковому автомобилю			
Списана остаточная стоимость легкового автомобиля			
Выявлен финансовый результат от продажи автомобиля			
Начислены проценты по банковскому кредиту			
Списан финансовый результат по начисленным процентам			
Перечислены проценты банку			
Начислен налог на прибыль			?
Отражена чистая прибыль предприятия			?

Методические рекомендации к задаче.

Для решения задачи необходимо вести синтетический и аналитический учет. Определим начальные остатки по счетам.

Основные средства. Подставляем свои значения N и выполняем расчет первоначальной стоимости объекта. Суммируем получившиеся величины по всем основным средствам.

Амортизация основных средств. Важно! По условию задачи остатки по счетам формируются по состоянию на 01.02.2020 года.

Делим первоначальную стоимость основного средства на количество месяцев срока полезного использования этого объекта в месяцах. Например, если срок полезного использования 6 лет, то в месяцах это составит

$$6 \times 12 = 72$$

мес. Так мы узнаем сумму амортизации за один месяц.

Затем подсчитываем количество месяцев, в течение которых начисляли амортизацию.

Сумму амортизации объекта за один месяц умножаем на количество месяцев, в течение которых начислялась амортизация. Затем складываем величины амортизационных отчислений по всем объектам ОС. Это начальный остаток по счету 02.

Материалы. Учет материалов ведем на счетах 10, 15 и 16.

На счете 10 отражаем учетную стоимость остатка материалов. Для этого умножаем количество каждого вида материалов на учетную цену этого материала.

К счету 10 открываем такое количество аналитических счетов, сколько видов материалов есть в задаче.

На счете 16 отражаем отклонения фактической стоимости материалов от учетной

стоимости (по видам материалов). Чтобы определить величину отклонений, из фактической стоимости остатка материала вычитаем учетную стоимость этого же материала. Если разница получится положительной, записываем ее по дебету счета 16, если отрицательной – по кредиту счета 16.

Готовая продукция. Учет готовой продукции ведем на счете 43, открываем аналитические счета для учета каждого вида продукции. Отдельно учитываем учетную стоимость готовой продукции и отклонения фактической стоимости от учетной стоимости. Если отклонения имеют положительное значение, то их записывают так же, как и учетную стоимость готовой продукции. Если отклонения имеют отрицательное значение, то их записывают со знаком «минус».

По синтетическим счетам «Расчеты с бюджетом» и «Расчеты с внебюджетными фондами» на начало месяца два остатка – по дебету и по кредиту.

Расходы на транспортировку материалов, приобретенных в феврале, надо распределить по видам материалов. Распределять можно пропорционально количеству приобретенного материала или пропорционально стоимости приобретенного материала.

Используйте таблицу.

Наименование материала	Количество	Величина расходна перевозку
Гранулы ПВХ		
Гранулы ППІ		
Итого		
Коэффициент распределения (величину расходов на перевозку разделить на общее количество материалов)		

Или

Наименование материала	Стоимость приобретенны хматериалов	Величина расходна перевозку
Гранулы ПВХ		
Гранулы ППІ		
Итого		
Коэффициент распределения (величину расходов на перевозку разделить на общую стоимость материалов)		

Чтобы определить первоначальную стоимость оборудования, необходимо сложить все расходы по приобретению этого оборудования (сумму, уплаченную поставщику (без НДС), расходы на перевозку, заработную плату за монтажные

работы, страховые взносы на эту заработную плату). Чтобы рассчитать величину отклонений в стоимости материалов, которую надо списать на затраты по производству продукции, используйте таблицу 9 (всего должно быть 2 таблицы, по ПВХ и ППЛ).

Показатель	Количество	Учетная цена	Учетная стоимость	Фактическая стоимость	Отклонения
Остаток на начало месяца					
Поступило в декабре					
Расходы на транспортировку					
Остаток + поступление (вместе с расходами на перевозку)					
Средний процент отклонений					
Израсходовано на производствостолов					
Израсходовано на производствостульев					
Итого израсходовано					
Остаток на конец месяца					

Амортизацию начисляем только по тем основным средствам, которые были учтены по состоянию на отчетную дату.

Расходы на электроэнергию для производственных целей и амортизационные отчисления включаем в общепроизводственные расходы.

Общепроизводственные расходы распределяются на затраты по производству продукции пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Таблица для распределения общепроизводственных расходов

Показатель	Стол	Стулья	Всего
Заработная плата, начисленная за производство изделий			
Общепроизводственные расходы			
Коэффициент распределения (делим общепроизводственные расходы на общую величину заработной платы)			

Если коэффициент распределения умножить на заработную плату, начисленную за производство столов, получим общепроизводственные расходы, которые надо включить в затраты по производству столов.

Фактическую себестоимость выпущенной продукции определяем по формуле
 Затраты за месяц + незавершенное производство (НЗП) на начало месяца – НЗП на конец месяца. Для расчета отклонений фактической стоимости отгруженной покупателю продукции от учетных цен используем таблицу, составляем отдельно таблицу по столам и отдельно – по стульям.

Показатель	Количество	Учетная цена	Учетная стоимость	Фактическая стоимость	Отклонения
Остаток столов на начало месяца					
Выпущено из производства в декабре					
Остаток + поступление					
Средний процент отклонений					
Отгружено АО «Фрегат»					
Отгружено АО «Тундра»					
Итого готовой продукции отгружено					
Остаток готовой продукции на конец месяца					

Для того чтобы определить сумму счета, предъявленного покупателю, умножаем цену продажи (она уже содержит НДС) на количество отгруженной продукции.

Чтобы рассчитать НДС с выручки, сумму счета делим на 120 и умножаем на 20.

Чтобы рассчитать финансовый результат, сравниваем обороты по дебету и кредиту счета 90.

Если кредитовый оборот больше, то у нас прибыль на величину разницы между оборотами.

Если больше дебетовый оборот, у нас убыток.

Поставщику перечисляем оплату за материалы вместе с НДС.

Накопленную амортизацию по экструдеру определяем с учетом февраля 2020 года. Учет продажи основного средства ведем на счете 91.

Первоначальная стоимость объекта списывается со счета 01 на субсчет 01 «Выбытие». В кредит этого субсчета отправляем суммы накопленной амортизации.

Данная операция облагается НДС по ставке 20%.

Финансовый результат от продажи ОС определяем по аналогии со счетом 90 «Продажи».

Чтобы определить величину задолженности по НДС сравниваем суммы по дебету и кредиту счета 68, субсчет «НДС». Если суммы по кредиту счета (Начисленный по реализации налог) больше сумм по дебету (НДС, принятый к вычету), то разницу платим в бюджет.

По кредиту счета 99 у нас отражена прибыль, а по дебету – убыток от текущей деятельности. Из кредитового оборота вычитаем дебетовый оборот. Если получили положительный результат, то у нас есть налогооблагаемая прибыль. Ставка налога на прибыль – 20%.