

С.В. НИКИТИН

Типичные бухгалтерские ошибки



Все участки учета
Бухгалтерские проводки
Правильное ведение учета

УДК 657
ББК 65.052
Н 62

Издательство «Налог Инфо»:

- практическая литература по налогообложению и учету
- содержание соответствует требованиям главного бухгалтера
- форма изложения доступна даже для начинающих

Никитин С.В.

Н 62 Типичные бухгалтерские ошибки. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2006. – 180 с.

ISBN 5-8107-0151-5

В книге рассмотрены наиболее часто встречающиеся в работе бухгалтера ошибки. Они появляются в связи с большим объемом работ и изменениями в законодательстве. Эта книга поможет избежать проблем в учете: предупрежден – значит вооружен. Каждому участку бухгалтерского учета посвящена отдельная глава: учетная политика; кассовые операции; банковские операции; финансовые вложения; внеоборотные активы; МПЗ; производственные затраты и издержки обращения; заработная плата; расчеты с поставщиками, покупателями, подотчетными лицами; кредиты и займы, целевое финансирование; реализация; прочие доходы и расходы; расчеты по налогам и сборам; нераспределенная прибыль (убыток); отдельные операции.

Для бухгалтеров, аудиторов и налоговых инспекторов.

ББК 65.052

ISBN 5-8107-0151-5

© Никитин С.В., 2006
© ООО «Статус-Кво 97», 2006

Alendi

Содержание

Введение	5
Глава 1. Учетная политика.	7
§ а. Общие положения	7
§ б. Ошибки	13
Глава 2. Кассовые операции.	16
§ а. Общие положения	16
§ б. Ошибки	20
Глава 3. Банковские операции	23
§ а. Общие положения	23
Аккредитив	26
Расчеты чеками	27
Депозитные счета.	28
§ б. Ошибки	28
Глава 4. Финансовые вложения	30
§ а. Общие положения	30
§ б. Ошибки	35
Глава 5. Внеоборотные активы.	38
§ а. Основные средства	38
Общие положения	38
Ошибки	46
§ б. Нематериальные активы	49
Общие положения	49
Ошибки	57
Глава 6. Материально-производственные запасы	60
§ а. Общие положения	60
§ б. Ошибки	70
Глава 7. Расчеты с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами	74
§ а. Общие положения	74
§ б. Ошибки	84
Глава 8. Кредиты, займы и средства целевого финансирования	88
§ а. Общие положения	88
Государственная помощь	92

§ б. Ошибки	100
Глава 9. Затраты на производство и издержки обращения.	105
§ а. Общие положения	105
§ б. Ошибки	117
Глава 10. Реализация, выпуск готовой продукции.	124
§ а. Общие положения	124
§ б. Ошибки	132
Глава 11. Прочие доходы и расходы.	137
§ а. Общие положения	137
§ б. Ошибки	141
Глава 12. Заработная плата, ЕСН и НДФЛ.	145
§ а. Общие положения	145
§ б. Ошибки	151
Глава 13. Расчеты по налогам и сборам	157
§ а. Общие положения	157
§ б. Ошибки	158
Глава 14. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	162
§ а. Общие вопросы	162
§ б. Ошибки	163
Глава 15. Учет отдельных операций.	168
§ а. Общие положения	168
§ б. Ошибки	172

Введение

В связи с частыми изменениями в законодательной и нормативной базе, а также с большим объемом работы, вероятность возникновения ошибок у бухгалтера в наше время многократно возрастает.

В этой книге хотелось бы обратить внимание на ошибки, наиболее часто встречающиеся у бухгалтера и которые можно вовремя обнаружить и исправить.

Но для того, чтобы сделать все правильно, необходимо знать, какие нормативные документы и законодательные акты регулируют и регламентируют бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет можно представить в виде четырех уровней.

Первый уровень – законодательный, который представлен Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ).

Второй уровень – нормативный, который представлен положениями по бухгалтерскому учету. Главным является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

В этот уровень также входят и положения по бухгалтерскому учету отдельных участков учета и операций.

Третий уровень – методический. Он представлен методическими разъяснениями и указаниями Минфина России по применению ПБУ.

Одним из документов этого уровня является План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Четвертый уровень – уровень организации, который представлен организационно-распорядительной и методической документацией по организации и ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской отчетности непосредственно в коммерческой организации.

Таким образом, обладая достаточными знаниями и практикой, можно минимизировать ошибки, вовремя обнаружив их и правильно исправив, в результате чего они не приведут к нежелательным налоговым и административным последствиям.

Глава 1.

Учетная политика

§ а. Общие положения

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н, устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

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

Учетная политика распространяется на все организации, независимо от организационно-правовых форм (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Учетная политика бюджетных учреждений устанавливается и регламентируется Инструкцией по бюджетному учету, утвержденной приказом Минфина России от 26 августа 2004 г. № 70н.

Порядок формирования и раскрытия учетной политики кредитными организациями установлен Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ, утвержденными Положением Банка России от 5 декабря 2002 г. № 205-П.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории РФ, формируют учетную политику в соответствии с требованиями законодательства страны местонахождения иностранной организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются всеми подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

К ним относятся: способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика отражает выбранные организацией варианты и методы учета, предусмотренные нормативными документами, а также самостоятельно разработанные из действующих положений по бухгалтерскому учету.

Например:

- метод оценки стоимости материальных ресурсов, списываемых в производство (по фактической себестоимости, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО в соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н);
- метод распределения косвенных расходов для формирования полной производственной себестоимости (по фактическим расходам, метод прямого распределения пропорционально одной базе, пошаговый метод, применяемый при большом накоплении косвенных расходов);
- метод отражения незавершенного производства (по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, по фактически произведенным затратам).

Данное положение также закрепляет нестандартные способы формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности конкретной организации.

Ответственность за формирование учетной политики несет главный бухгалтер (бухгалтер) организации.

На руководителя организации возлагается обязанность по утверждению сформированной учетной политики организационно-распорядительным документом (приказом, распоряжением руководителя и т. п.).

Форма приказа (распоряжения) руководителя не регламентируется.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.

В связи с этим приказ, утверждающий учетную политику организации на следующий календарный год, должен датироваться только отчетным годом. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных предприятий считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря года создания.

В случае создания предприятия после 1 октября первым отчетным годом считается период с даты регистрации по 31 декабря следующего года.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Рассмотрим пример приказа «Об учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета на 2006 г.».

**ПРИКАЗ № 1 от 30 декабря 2005 г.
«Об учетной политике на 2006 г.»**

На основании требований бухгалтерского и налогового законодательства с целью соблюдения в организации единой методики ведения бухгалтерского и налогового учета

ПРИКАЗЫВАЮ:

Принять с 1 января 2006 г. учетную политику для целей бухгалтерского учета и налогообложения следующего содержания.

1.1. В настоящем приказе определяется учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета организации, которой устанавливаются принципы отражения в бухгалтерском и налоговом учете всех фактов хозяйственной деятельности и их оценки.

1.2. Характеристика организации: полное название, дата государственной регистрации, реквизиты расчетного счета, юридический и почтовый адреса.

2. Организационно-технический раздел:

Выбор одного из вариантов	Основание
2.1. Способ ведения учета: учет ведет лично руководитель, учреждается бухгалтерская (налоговая) служба как отдельные подразделения, учет ведет бухгалтер (бухгалтера по налоговому учету), учет ведет по договору специализированная организация или бухгалтер-специалист	п. 2 ст. 6 Закона № 129-ФЗ; ст. 313 НК РФ
2.2. Уровень централизации учета: централизованный, децентрализованный	п. 3 ст. 5 Закона № 129-ФЗ; ст. 313 НК РФ
2.3. Организационная структура учета: линейная, функциональная, линейно-функциональная	п. 3 ст. 5 Закона № 129-ФЗ; ст. 313 НК РФ
2.4. Формы первичных учетных документов: не установленные законодательно разрабатываются самостоятельно и утверждаются как приложения к учетной политике, операции оформляются первичными документами, предусмотренными в альбомах унифицированных форм	п. 33 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; ст. 313 НК РФ; п. 2 ст. 9 Закона № 129-ФЗ
2.5. Перечень лиц, имеющих право подписи в первичных учетных документах: законодательно не установлен, формируется организацией самостоятельно, утверждается в приложении к учетной политике	ст. 9 и 17 Закона № 129-ФЗ; ст. 313 НК РФ

Выбор одного из вариантов	Основание
2.6. Перечень документов, составляемых в момент совершения операции и после завершения операций: законодательно не установлен, формируется организацией самостоятельно, утверждается в приложении к учетной политике	ст. 9 и 17 Закона № 129-ФЗ, ст. 313 НК РФ
2.7. График документооборота: законодательно не установлен, формируется организацией самостоятельно, утверждается в приложении к учетной политике	ст. 9 и 17 Закона № 129-ФЗ, ст. 313 НК РФ
2.8. Форма ведения бухгалтерского учета: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная, автоматизированная. Форма ведения налогового учета: ручная, автоматизированная	п. 8 и 19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; п. 5 ПБУ 1/98, ст. 313 и 314 НК РФ; п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ
2.9. Рабочий план счетов для бухгалтерского учета формируется на основании типового плана счетов, утверждается в приложении; для налогового учета – формируется самостоятельно или не применяется	п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ, ст. 313 и 314 НК РФ
2.10. Обработка учетной информации: ручная, автоматизированная	п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ, ст. 313 НК РФ
2.11. Реестр форм регистров для бухгалтерского учета: законодательно не установлен, формируется организацией самостоятельно, утверждается в приложении к учетной политике; для налогообложения: разрабатывается на основе данных бухгалтерского учета, используются рекомендованные формы, регистры формируются самостоятельно	п. 8 и 19 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; п. 5 ПБУ 1/98, ст. 313 и 314 НК РФ
2.12. Инвентаризация: состав инвентаризационной комиссии, сроки проведения инвентаризации, перечень имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, количество инвентаризаций законодательно не установлено, формируется организацией самостоятельно, утверждается в приложении к учетной политике	Ст. 12 Закона № 129-ФЗ; п. 26–28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; п. 5 ПБУ 1/98
2.13. Внутренний контроль: организация создает контрольные службы или передает контрольные функции отдельным работникам	п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ; ст. 313 НК РФ
2.14. Формы отчетности: типовые, разработанные организацией	приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н
2.15. Способ представления отчетности: лично, по доверенности, по почте, в электронном виде	п. 6 ст. 13 Закона № 129-ФЗ; ст. 313 НК РФ

3. Методический раздел:

Выбор одного из вариантов	Основание
3.1. Способ амортизации основных средств для бухгалтерского учета: линейный, уменьшаемого остатка, по сумме чисел лет, пропорционально стоимости продукции; для налогового учета: линейный или нелинейный	п. 18 ПБУ 6/01; ст. 259 НК РФ
3.2. Способ амортизации НМА для бухгалтерского учета: линейный, уменьшаемого остатка, пропорционально стоимости продукции; для налогового учета: линейный или нелинейный	п. 15 ПБУ 14/2000; ст. 259 НК РФ
3.3. Способ отражения амортизации НМА: с использованием счета 05 «Амортизация НМА» или счета 04 «НМА»	п. 20 и 21 ПБУ 14/2000
3.4. Переоценка основных средств: можно проводить переоценку (метод прямого счета или индексный), можно не проводить переоценку	п. 15 ПБУ 6/01
3.5. Ремонт основных средств: решение о создании ремонтного фонда, единовременное списание затрат	п. 3 ст. 260 и ст. 324 НК РФ
3.6. Учет затрат по кредитам и займам: решение о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную	п. 6 ПБУ 15/01
3.7. Оценка финансовых вложений при выбытии: по первоначальной стоимости, по средней стоимости, способ ФИФО	п. 26 ПБУ 19/02
3.8. Учет материальных ценностей: с использованием счетов 15 и 16, без использования счетов 15 и 16	Инструкция по применению плана счетов
3.9. Способ оценки запасов при отпуске в производство: по себестоимости единицы, по средней себестоимости, способ ФИФО, способ ЛИФО	п. 27 ПБУ 5/01; п. 8 ст. 254 НК РФ
3.10. Учет транспортно-заготовительных расходов: учет на счете 15, включение затрат в фактическую себестоимость ценностей, учет на субсчете к счету 10	п. 83 Методических указаний по учету МПЗ
3.11. Оценка приобретаемых товаров для бухгалтерского учета: по покупным ценам, по фактической себестоимости, по продажным ценам; для налогообложения: ФИФО, ЛИФО, средней себестоимости, стоимости единицы	п. 6 и 13 ПБУ 5/01; подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ
3.12. Оценка тары: по фактической себестоимости, по покупным ценам, по учетным ценам	п. 166 и 182 Методических указаний по учету МПЗ
3.13. Оценка незавершенного производства: по фактической себестоимости, по плановой себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов	п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ

Выбор одного из вариантов	Основание
3.14. Порядок признания выручки в бухгалтерском учете: по мере готовности продукции или в целом по работе; в налоговом учете: метод начислений или кассовый метод	Инструкция по применению Плана счетов; ст. 271–273 НК РФ
3.15. Момент реализации товаров: по мере отгрузки, по мере поступления денежных средств	ст. 167 НК РФ
3.16. Учет выпуска готовой продукции: с использованием счета 40 или без использования счета 40	Инструкция по применению Плана счетов
3.17. Формирование резервов: резервы создаются (по видам), резервы не создаются	п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ; ст. 324, 265, 266 и 267 НК РФ

Ответственность за осуществление учетной политики возложить на главного бухгалтера.

Основание: ст. 7 Закона № 129-ФЗ, ст. 313 НК РФ.

(должность
руководителя)

(подпись)

(расшифровка подписи)

§ 6. Ошибки

Приказ об утверждении или изменении учетной политики организации на текущий календарный год подписывается январем текущего года.

В соответствии с п. 10 ПБУ 1/98 способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом, когда был утвержден соответствующий организационно-распорядительный документ.

Это правило не распространяется только на вновь созданные организации. Как было сказано выше, вновь созданные организации должны оформить избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней

со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Следовательно, если приказ по утверждению учетной политики организации на текущий год утвержден в январе текущего года, то он не может применяться с 1 января данного года.

Чтобы применять учетную политику в текущем году, приказ надо утвердить не позднее 31 декабря предыдущего года.

При этом организациям не обязательно ежегодно утверждать учетную политику на следующий год. Довольно часто учетная политика принимается на несколько лет вперед с продлением ее действия на следующие годы.

Согласно п. 6 ПБУ 1/98 учетная политика должна применяться последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики).

В этой ситуации внесение изменений в учетную политику возможно как при изменениях законодательства, так и по инициативе организации.

Таким образом, для применения положений по учетной политике с 1 января текущего года приказ об утверждении учетной политики должен быть утвержден предыдущим годом.

В составе учетной политики организации отсутствуют отдельные обязательные элементы

Таковыми элементами, например, могут быть:

- методы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- метод определения выручки для целей налогообложения (по отгрузке или по оплате);
- метод распределения косвенных расходов для формирования полной производственной себестоимости (по фактическим расходам, метод прямого распределения пропорционально одной базе, пошаговый метод, при-

меняемый при большом накоплении косвенных расходов);

- метод отражения незавершенного производства (по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, по фактически произведенным затратам);
- не утвержден рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- не утверждены формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- не утверждены порядок и сроки проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- не утверждены правила документооборота.

Таким образом, учетная политика организации (как для бухгалтерского учета, так и для налогообложения) должна содержать все обязательные элементы, отсутствие которых налоговые органы могут квалифицировать как запущенность бухгалтерского и налогового учета, что дает им право исчислять налоги расчетным путем.

Глава 2.

Кассовые операции

§ а. Общие положения

Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты следующие субсчета:

50.1 «Касса организации»;

50.2 «Операционная касса»;

50.3 «Денежные документы» и др.

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

На субсчете 50.2 «Операционная касса» отражаются наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т. п. Указанный субсчет открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

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

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

По дебету счета 50 «Касса» учитывается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации, по кредиту – учитываются выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Порядок хранения, расходования и учета денежных средств установлен Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным Решением совета директоров ЦБ РФ от 22 сентября 1993 г. № 40.

Денежные средства организаций хранятся в кассе в виде наличных денег, а также на счетах в банках, в чековых книжках, в выставленных аккредитивах и т. д.

Ведение кассовых операций возлагается на кассира (главного бухгалтера в небольших фирмах), который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей.

Принимая кассира на работу, руководитель организации должен ознакомить его с порядком ведения кассовых операций и заключить с ним договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если обязанности кассира выполняет главный бухгалтер, то договор заключают с главным бухгалтером.

Кассир (главный бухгалтер), подписавший договор о полной индивидуальной материальной ответственности, несет ответственность за сохранность денежных средств и отвечает за недостачу наличных денег.

Договор о полной индивидуальной ответственности предусматривает ответственность кассира (главного бухгалтера) за сохранность денежных средств в кассе и за правильное оформление кассовых документов.

Договор составляют в двух экземплярах: один экземпляр остается у кассира, второй – остается в бухгалтерии или в кадровой службе.

Со стороны организации договор подписывает руководитель или другой уполномоченный им работник.

После истечения срока действия договора его хранят в архиве организации в течение пяти лет.

Для расчета лимита остатка наличных денежных средств в кассе организации предусмотрен типовый бланк. Его форма утверждена Положением Банка России от 5 января 1998 г. № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации» (далее – Положение № 14-П).

Лимит зависит от потребности организации в наличных деньгах. Сверх установленного лимита наличные деньги хранятся в кассе только для выплаты заработной платы и пособий. При этом срок их хранения – не более трех рабочих дней (включая день получения денег в банке). Для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера, – не более пяти дней.

Принимать наличные деньги и оплату за товары (работы, услуги) по платежным картам организации должны с применением контрольно-кассовой техники (ККТ).

Для расчетов с населением и юридическими лицами за наличный расчет можно применять только те модели ККТ, которые внесены в государственный реестр и зарегистрированы в налоговых органах.

Для регистрации ККТ необходимо оформить следующие документы:

- заявление, составленное по специальной форме;
- паспорт ККТ;
- договор на обслуживание ККТ в центре технического обслуживания.

Не позднее пяти дней после получения этих документов налоговые органы регистрируют ККТ и выдают карточку регистрации ККТ.

Для учета кассовых операций применяются типовые унифицированные формы первичных документов, а именно: приходный кассовый ордер (форма № КО-1), расходный кассовый ордер (форма № КО-2), журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3), кассовая книга (форма № КО-4), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Поступление денег в кассу и выдачу из кассы оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами.

Подчистки, помарки и исправления в приходных и расходных ордерах не допускаются.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам производится только в день их составления.

Приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных документов.

Операции по поступлению и расходованию денежных средств фиксируются в кассовой книге, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителей организации и главного бухгалтера.

В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток денег в кассе на следующий день.

Записи в кассовой книге ведут шариковой ручкой или чернилами через копировальную бумагу на двух листах.

Кроме того, один лист книги отрывной, его сдают в конце дня со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета по кассовым операциям под расписку в кассовой книге. Подчистки в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера организации.

Кассовую книгу можно вести автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги», и одновременно формируется машинограмма «Отчет кассира».

§ 6. Ошибки

Отсутствие первичных кассовых документов или оформление их с нарушением установленных требований

Под отсутствием первичных кассовых документов подразумевается отсутствие приходных или расходных ордеров, которые проведены в кассовой книге, в отчетах кассира.

Под неправильно оформленными первичными кассовыми документами подразумевается следующее. Первичные приходные и расходные документы составлены не по унифицированным формам или в них есть подчистки, помарки и исправления.

Несоблюдение установленных лимитов кассы

В соответствии с п. 2.5 Положения № 14-П, все организации обязаны сделать расчет по форме № 0408020 «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу» и установить лимит остатка кассы.

Согласно п. 2.6 Положения № 14-П, организации обязаны сдавать в учреждения банков все наличные деньги сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе.

При отсутствии расчета на установление предприятию лимита остаток в кассе считается нулевым, а не сданная в учреждения банков денежная наличность сверхлимитной.

Также имеют место случаи, когда остатки в кассовой книге и в отчетах кассира, не соответствуют установленному лимиту.

ПРИМЕР

Установленный лимит по форме № 0408020 в организации на 2006 г. составил 50 000 руб. Остаток кассы на 10 марта 2006 г. составил 70 000 руб. Заработная плата не выплачивалась.

Следовательно, сверхлимитный остаток в кассе составил 20 000 руб.

Несоблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами

На основании п. 1 Указания ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке» в РФ установлен предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке в сумме 60 000 руб.

Согласно совместному письму МНС России от 1 июля 2002 г. № 24-2-02/252 и ЦБ РФ от 2 июля 2002 г. № 85-Т «По вопросам осуществления расчетов между юридическими лицами наличными деньгами», предельный размер расчетов наличными деньгами относится к расчетам в рамках одного договора, заключенного между юридическими лицами.

Расчеты наличными деньгами, осуществляемые между юридическими лицами по одному или нескольким денежным документам по одному договору, не могут превышать предельный размер расчетов наличными деньгами.

В случае, если договор не заключен, а взаиморасчеты осуществляются и превышают установленный размер в сумме 60 000 руб., то эта сделка приравнивается к взаиморасчетам по одному договору.

Довольно часто организациями предельный размер наличными деньгами между юридическими лицами в сумме 60 000 руб. не соблюдается.

ПРИМЕР

Между ООО «Х» и ЗАО «У» с 1 января 2006 г. по 31 апреля 2006 г. заключен договор аренды складских помещений в сумме 200 000 руб., где ООО «Х» – арендодатель, ЗАО «У» – арендатор.

ООО «Х» оплатил ЗАО «У» наличными деньгами в январе 50 000 руб., в феврале – 50 000 руб., в марте – 50 000 руб., в апреле – 50 000 руб.

Общая сумма взаиморасчетов составила 200 000 руб.

Предельный расчет наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке превышен на 140 000 руб.

***Не полная сдача полученной выручки,
поступившей в кассу организации, в учреждения банков***

См. § 6 «Ошибки» главы 3 «Банковские операции».

Глава 3.

Банковские операции

§ а. Общие положения

Положением ЦБ РФ от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» предусмотрено, что безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации (филиалы) и (или) Банк России по счетам, открытым на основании договора банковского счета или договора корреспондентского счета.

При безналичных расчетах допускается использование следующих документов:

- платежных поручений;
- аккредитивов;
- чеков;
- платежных требований;
- инкассовых поручений.

Организации вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществлять все виды расчетных и кассовых операций.

Текущие счета, как правило, открывают организации, имеющие филиалы без образования юридического лица, другие подразделения организации, расположенные вне их места нахождения.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации.

Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений организаций.

Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов.

В установленные по соглашению с организацией сроки банк выдает организации выписки с ее расчетного счета с приложением первичных, оправдательных документов.

В выписке указываются начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы оборотов на нем.

Бухгалтерские и финансовые службы проверяют правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибок согласовывают эти ошибки с банком.

Денежные средства организаций, хранящиеся на расчетных счетах, учитываются на синтетическом счете 51 «Расчетные счета».

На основании выписок банка в дебет счета 51 «Расчетные счета» относят поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит – расходование денежных средств.

Организации имеют право открывать валютные счета на территории РФ в любом банке, уполномоченном ЦБ РФ на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета».

По дебету этого счета отражается поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту показывается списание денежных средств.

Подтверждением операций по валютным счетам являются выписки банка с приложенными к ним расчетно-платежными документами.

К счету 52 «Валютные счета» открываются следующие субсчета:

52.1 «Транзитные валютные счета»;

52.2 «Текущие валютные счета»;

52.3 «Валютные счета за рубежом».

Субсчет 52.1 «Транзитные валютные счета» предназначен для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже.

Исключением являются поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет субсчета 52.2 «Текущие валютные счета», а именно: перевод после обязательной продажи организации части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже валютной выручки; иностранная валюта, приобретенная за российские рубли и валюту другого вида.

С кредита субсчета 52.1 «Транзитные валютные счета» иностранная валюта списывается в дебет субсчета 52.2 «Текущие валютные счета».

Субсчет 52.2 «Текущие валютные счета» открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

В дебет субсчета 52.2 «Текущие валютные счета» относятся суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита субсчета 52.1 «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые сразу зачисляются на текущий валютный счет.

С кредита субсчета 52.2 «Текущие валютные счета» валюта списывается в наличном и безналичном порядке.

С субсчета 52.2 «Текущие валютные счета» разрешается снимать валюту на оплату расходов, связанных с командировками работников организаций за рубеж, а также по специальному разрешению Банка России.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение ЦБ РФ.

На субсчете 52.3 «Валютные счета за рубежом» отражается движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом.

На счете 55 «Специальные счета в банках» отражается наличие и движение денежных средств в валюте РФ и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей).

Счет 55 «Специальные счета в банках» подразделяется на следующие субсчета:

- 55.1 «Аккредитивы»;
- 55.2 «Чековые книжки»;
- 55.3 «Депозитные счета» и др.

Аккредитив

Аккредитивная форма расчетов применяется в случаях, когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции.

Особенность аккредитивной формы расчетов в том, что оплате платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив – это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, для осуществления платежей в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или для предоставления полномочий другому банку, который должен произвести такие платежи.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в договоре, в котором оговариваются основные условия (наименования банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.).

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Выплаты по аккредитиву производятся в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или

по частям против представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемо-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара.

Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита.

Расчеты чеками

Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя).

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем.

Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, на следующий день со дня выписки, для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках» субсчет 2 «Чековые книжки» в корреспонденции с кредитом счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов.

По мере оплаты задолженности чеками ее списывают с кредита счета 55 «Специальные счета в банках» в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на субсчете 55.2 «Чековые книжки».

Суммы оставшихся неиспользованных чеков списываются с кредита счета 55 «Специальные счета в банках» субсчет 2 «Чековые книжки» в дебет счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или других счетов.

Депозитные счета

На субсчете 55.3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55.3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 «Специальные счета в банках» учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования, а именно:

- средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников;
- средств на финансирование капитальных вложений, накапливаемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

Филиалы, представительства и другие подразделения, которые входят в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, учитываются на отдельных субсчетах.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно.

§ 6. Ошибки

Некорректная корреспонденция счетов по учету банковских операций.

ПРИМЕР

В организацию поступили суммы за отгруженную продукцию в размере 1000 000 руб. и отражены на счете 76 «Разные дебиторы и кредиторы».

Денежные средства, поступившие за отгруженную продукцию, нужно отразить на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

ПРИМЕР

В организацию поступили денежные средства на содержание специальных учреждений от родителей в размере 300 000 руб., которые отражены на счете 51 «Расчетные счета».

Денежные средства, поступившие на расчетный счет от родителей, нужно отразить на субсчете 55.3 «Депозитные счета».

Несвоевременная сдача полученной за наличный расчет выручки в банки

При проверках нередки случаи, когда организации не сдают полученную выручку в учреждения банков.

В соответствии с п. 2.1 Положения № 14-П, организации, предприятия, учреждения независимо от организационно-правовой формы хранят свободные денежные средства в учреждениях банков на соответствующих счетах на договорных условиях.

На основании п. 2.2 Положения № 14-П наличные денежные средства, поступающие в кассы предприятий, подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета этих предприятий.

Глава 4.

Финансовые вложения

§ а. Общие положения

К финансовым вложениям организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и др.

В составе финансовых вложений учитываются также вклад организации-товарища по договору простого товарищества.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы, не являются финансовыми вложениями.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия, и т. д.

По государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в бухгалтерском учете в обязательном порядке должен вестись аналитический учет.

В аналитическом учете должна быть сформирована следующая информация:

- 1) наименование эмитента и название ценной бумаги;
- 2) номер, серия, номинальная цена, цена покупки;
- 3) расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Счет 58 «Финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

К счету 58 «Финансовые вложения» могут быть открыты следующие субсчета:

58.1 «Паи и акции»;

58.2 «Долговые ценные бумаги»;

58.3 «Предоставленные займы»;

58.4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть:

- стоимость ценных бумаг, уплачиваемая в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;
- расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

По долговым ценным бумагам разницу между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) разрешается относить на финансовые результаты организации.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении годового бухгалтерского баланса отражаются на конец года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету.

Корректировка производится на сумму резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, созданного за счет финансовых результатов организации в конце отчетного года.

На субсчете 58.1 «Паи и акции» учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций.

На субсчете 58.3 «Долговые ценные бумаги» учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.).

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

Приобретение организацией ценных бумаг других организаций за плату проводится по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним согласно условиям выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

При списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму дохода, причитающегося к получению по ценным бумагам) и кредиту счетов 58 «Финансовые вложения» (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и 91 «Прочие доходы и расходы» (на разницу между суммами, отнесенными на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения»).

При доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых

ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются записи по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода) и 58 «Финансовые вложения» (на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на общую сумму, отнесенную на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения»).

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58 «Финансовые вложения», отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (кроме организаций, которые отражают эти операции на счете 90 «Продажи»).

На субсчете 58.3 «Предоставленные займы» учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам денежных и иных займов.

Предоставленные организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Предоставленные займы отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или другими соответствующими счетами.

Возврат займа отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» или других соответствующих счетов и кредиту счета 58 «Финансовые вложения».

На субсчете 58.4 «Вклады по договору простого товарищества» организацией-товарищем учитываются наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Предоставление вклада отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» и другими соответствующими счетами по учету выделенного имущества.

При прекращении договора простого товарищества возврат имущества отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета имущества.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т. п.).

§ 6. Ошибки

Неправильное исчисление фактической себестоимости ценных бумаг

ПРИМЕР

Организация приобрела акции в количестве 20 шт. Стоимость одной акции – 1000 руб.

Одновременно организация заключила договор на оказание консультационных услуг, связанных с приобретением акций на сумму 10 000 руб., в том числе НДС – 1525,42 руб.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
КРЕДИТ 51 «Расчетный счет»

– 10000,00 руб. – *оплачен счет за оказание консультационных услуг, связанных с приобретением акций;*

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
КРЕДИТ 51 «Расчетный счет»

– 20 000 руб. (1000 руб. × 20 шт.) – *оплачен счет за акции;*

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» **КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

– 28474,58 руб. (8474,58 + 20 000). – *оприходованы акции по фактической стоимости.*

Организация отразила эти операции следующим образом:

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
КРЕДИТ 51 «Расчетный счет»

– 10 000 руб. – *оплачен счет за оказание консультационных услуг, связанных с приобретением акций;*

ДЕБЕТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
КРЕДИТ 51 «Расчетный счет»

– 20 000 руб. (1000 руб. × 20 шт.) – *оплачен счет за акции;*

ДЕБЕТ 58 «Финансовые вложения» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 20 000 руб. – оприходованы акции;

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 8474,58 руб. – отнесены на расходы организации консультационные услуги, связанные с приобретением акций.

Ошибка заключается в том, что расходы на консультационные услуги в сумме 8474,58 руб., связанные с приобретением акций, должны относиться не на счет 20 «Основное производство», а включаться в фактическую стоимость приобретенных акций и учитываться на счете 58 «Финансовые вложения».

Некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете финансовых вложений

ПРИМЕР

Часто к финансовым вложениям организации относят коммерческие кредиты, которые таковыми не являются.

Например, векселя, выданные организацией-векселедателем (покупателем) организации-продавцу при расчетах (товарные векселя), учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а должны учитываться на счете 58 «Финансовые вложения».

И, наоборот, векселя третьих лиц, в том числе банков, которые передал покупатель за полученные товары, работы, услуги (финансовые векселя), учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а должны учитываться на счете 58 «Финансовые вложения».

Распространенной ошибкой является отражение на счете 58 «Финансовые вложения» вложений организаций в недвижимое и иное имущество, предоставляемое во временное пользование с целью получения дохода.

Эти инвестиции финансовыми вложениями не являются, и их следует учитывать на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Для приобретения ценных бумаг организации используют заемные средства и проценты по ним относят в дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы».

Исключение составляют ситуации, при которых сумма заемных средств направляется на оплату аванса по договору купли-продажи ценных бумаг.

В этом случае проценты, начисленные до принятия ценных бумаг к учету, должны относиться на увеличение дебиторской задолженности на счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а затем включаться в первоначальную стоимость ценных бумаг. Такое требование содержится в п. 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденного приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н.

Нередко в этой ситуации организации ошибочно относят проценты по заемным средствам на субсчет 91.2 «Прочие расходы», а не на счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Глава 5.

Внеоборотные активы

§ а. Основные средства

Общие положения

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение длительного периода, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности и непроизводственные основные средства.

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

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и арендованные объекты основных средств.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

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

Также в зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на:

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

Основные средства, находящиеся в эксплуатации, на консервации, в аренде, доверительном управлении учитываются на счете 01 «Основные средства».

Счет 01 «Основные средства» служит для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией на счете 01 «Основные средства» в соответствующей доле.

Оцениваются основные средства по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной стоимости:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц – исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;
- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд);
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно и др.

Стоимость основных средств, принятых к бухгалтерскому учету, может изменяться только в случаях, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях реконструкции, достройки, дооборудования, переоценки основных средств.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, дооборудовании и реконструкции производится по дебету счета 01 «Основные средства» и по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Изменение первоначальной стоимости при переоценке объектов основных средств отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебете этого субсчета отражается стоимость

выбывающего объекта, а в кредите – сумма накопленной амортизации.

При выбытии объектов основных средств остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

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

Оценка основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта основных средств к учету.

В соответствии с постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» основные средства в бухгалтерском учете оформляются следующими первичными документами:

- 1) акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1, кроме зданий и сооружений);
- 2) акт о приеме-передаче здания, сооружения (форма № ОС-1а);
- 3) акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (форма № ОС-1б, кроме зданий, сооружений);
- 4) накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2);
- 5) акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3);
- 6) акт о списании объекта основных средств (форма № ОС-4, кроме автотранспортных средств);
- 7) акт о списании автотранспортных средств» (форма № 4а);
- 8) акт о списании групп объектов основных средств (форма № ОС-4б, кроме автотранспортных средств);
- 9) инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6);

- 10) инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а);
- 11) акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14);
- 12) акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15);
- 13) акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16).

Акты о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1), акты о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а), акты о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б) применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями:

а) для включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др. или путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) для выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой.

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3) применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.

Данный акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию, и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств, форма № ОС-4), акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а), акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4б) применяются для оформления и учета списания пришедших в негодность объектов основных средств.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию организации вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в ГИБДД Министерства внутренних дел РФ.

Инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-б), инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-ба), инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-бб) применяются для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации.

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а и № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.).

Перемещение объектов основных средств внутри организации, проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств.

В случае невозможности проведения качественной оценки оборудования при его поступлении на склад акт о приеме (поступлении) оборудования является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15) применяется при проведении монтажных работ подрядным способом.

Акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16) применяется при обнаружении дефектов оборудования, выявленных в процессе монтажа.

Согласно п. 17 ПБУ 6/01, стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из указанных выше способов применяется к группе однородных объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода его на консервацию на срок более трех месяцев.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования и др.).

Объекты основных средств стоимостью не более 10000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

В налоговом учете начисление амортизации по основным средствам осуществляется в соответствии со статьями 258 и 259 главы 25 НК РФ.

Амортизируемые основные средства распределяются на 10 групп согласно срокам полезного использования.

Начисление амортизации в налоговом учете, в отличие от бухгалтерского учета, производится только двумя методами: линейным или нелинейным.

При линейном методе сумма амортизации за месяц определяется умножением первоначальной стоимости объекта на норму амортизации, а при нелинейном – умножением остаточной стоимости объекта на норму амортизации для соответствующего объекта.

Линейный метод начисления амортизации применяют по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8-е – 10-е амортизационные группы, к остальному амортизируемому имуществу организация вправе применять любой из двух указанных методов начисления амортизации.

Для обобщения информации о начисленной амортизации за время эксплуатации объектов основных средств предназначен счет 02 «Амортизация основных средств».

Начисленная сумма амортизации основных средств учитывается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Организация-арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При выбытии объектов основных средств или полностью испорченным основным средствам сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по всем инвентарным объектам основных средств в отдельности по каждому объекту.

Ошибки

Отсутствие первичных документов

Основные формы первичной учетной документации по учету основных средств рассмотрены выше.

*Некорректная корреспонденция счетов
при отражении в учете основных средств*

ПРИМЕР

ООО «Х» в соответствии с договором лизинга передал основные средства ООО «У» во временное пользование. По условиям договора основные средства числятся на балансе лизингодателя. Стоимость передаваемых основных средств составила 4 000 000 руб.

ООО «Х» должно оформить эту операцию следующими бухгалтерскими записями:

ДЕБЕТ 03 «Доходные вложения» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 4 000 000 руб. – приняты к учету основные средства, предназначенные для передачи в лизинг.

ДЕБЕТ 03 «Доходные вложения» субсчет «Лизинговое имущество, переданное лизингополучателю» КРЕДИТ 03 «Доходные вложения» субсчет «Лизинговое имущество»

– 4 000 000 руб. – отражена передача основных средств по договору лизинга.

У ООО «Х» после передачи основных средств в лизинг не было сделано дополнительных бухгалтерских записей по счету 03 «Доходные вложения», и основные средства, переданные в лизинг остались на счете 01 «Основные средства».

Обратите внимание: в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, имущество, полученное по договору аренды (лизинга) у лизингодателя, учитывается на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

*Неправильное применение сроков
полезного использования объекта основных средств*

ПРИМЕР

Организация срок полезного использования объектов основных средств, приобретенных до 1 января 2002 г., в бухгалтерском учете определяет согласно постановлению Правительства России от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизируемые группы».

В соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 и письмом Минфина России от 28 февраля 2002 г. № 16-00-14/75 «О порядке применения постановления Правительства России от 1 января 2002 г. № 1», срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Следовательно, срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету и подлежит пересмотру только лишь в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации.

У организации реконструкции и модернизации не проводилось, в связи с чем срок полезного использования объектов основных средств должен определяться на основании постановления СМ СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление фондов народного хозяйства СССР».

Таким образом, из-за неправильного применения срока полезного использования объектов основных средств, приобретенных до 1 января 2002 г., неправильно начислена амортизация на основные средства, приобретенные до 1 января 2002 г.

Кроме того, из-за неправильного применения срока полезного использования не учитывались также временные разницы для целей бухгалтерского и налогового учета при расчете налогооблагаемой базы налога на прибыль (п. 12, 17 и 18 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г.).

ПРИМЕР

Организация легковой автомобиль стоимостью 750 000 руб. ввела в эксплуатацию 1 января 2005 г. Автомобиль отнесен к третьей амортизационной группе. Срок полезного использования установлен в 60 месяцев. При этом понижающий коэффициент 0,5 организацией не применяется.

В соответствии с п. 9 ст. 259 НК РФ по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость, соответственно, более 300 000 руб. и 400 000 руб., основная норма амортизации применяется со специальным коэффициентом 0,5.

В результате из-за неприменения понижающего коэффициента 0,5 занижена налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Неправильное принятие к учету объектов основных средств

ПРИМЕР

Организация приобрела системный блок стоимостью 12 000 руб. и монитор стоимостью 10 000 руб. учитывает как отдельные инвентарные объекты основных средств.

В данном случае приобретенные основные средства являются неотъемлемой частью компьютера и поэтому должны учитываться как один инвентарный объект.

На основании п. 6 ПБУ 6/01 инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

§ 6. Нематериальные активы

Общие положения

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- 1) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- 2) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- 3) использование в производстве продукции при выполнении или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

4) использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

6) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

7) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.).

К нематериальным активам относятся следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезная модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации).

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалифи-

кация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарный объект – это совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается от другого, является выполнение им самостоятельных функций.

Учет нематериальных активов в бухгалтерском учете ведется на счете 04 «Нематериальные активы».

Счет 04 «Нематериальные активы» служит для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, а также о расходах организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Нематериальные активы учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Учет нематериальных активов отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При выбытии объектов нематериальных активов (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их первоначальная стоимость уменьшается на сумму, начисленной за время использования амортизации.

Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» отдельно.

Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы отражаются в бухгалтерском учете

в сумме фактических затрат по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Списываются научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счетов затрат 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по каждому объекту нематериальных активов, а также по всем видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы отдельно.

Учет амортизации нематериальных активов осуществляется на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» служит для учета амортизации по каждому объекту нематериальных активов организации (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы»).

Амортизация нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов затрат и по кредиту со счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) нематериальных активов сумма начисленной амортизации списывается с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» осуществляется по каждому объекту нематериальных активов.

Амортизация у нематериальных активов начисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации).

Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией.

По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

Амортизация начисляется в бухгалтерском учете тремя способами:

- 1) линейным способом – исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

В налоговом учете амортизация начисляется двумя способами: линейным или нелинейным.

Применение любого из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов осуществляется в течение всего срока их полезного использования.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется при линейном способе исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта; при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Амортизационные отчисления в течение года по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений осуществляется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ или ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

Амортизацию по нематериальным активам начисляют с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизацию по нематериальным активам прекращают начислять с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма начисленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам.

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а затем списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

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

Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы».

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Операции с нематериальными активами организации должны оформлять первичными учетными документами, удовлетворяющими требованиям ст. 9 Закона № 129-ФЗ, п. 12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденному приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н.

Альбом унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а, включает только форму № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов».

Другие необходимые формы первичных учетных документов организации должны разработать самостоятельно.

С учетом требований ст. 9 Закона № 129-ФЗ при оформлении операций с нематериальными активами, кроме формы № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов», должны применяться следующие документы:

- акт приемки нематериальных активов, по которому оформляется операция зачисления объектов в состав нематериальных активов;
- акт приемки-передачи нематериальных активов, по которому оформляются операции перемещения нематериальных активов из одного структурного подразделения в другое, а также при передаче, продаже другой организации;
- акт списания нематериальных активов, по которому оформляются операции при списании нематериальных активов с баланса организации.

Кроме того, у организации должны быть документы, подтверждающие факт принадлежности ей исключительных авторских прав на нематериальные активы.

Ошибки

Отсутствие необходимых первичных документов

ПРИМЕР

По состоянию на 1 января 2006 г. первоначальная стоимость нематериальных активов на счете 04 «Нематериальные активы» составила 120 000 руб. Сумма начисленной амортизации на 1 января 2006 г. – 20 000 руб.

При проведении проверки налоговые органы обнаружили отсутствие у организации следующих первичных документов:

- форма № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов»;
- акт приемки нематериальных активов;

В результате из-за отсутствия вышеперечисленных первичных документов налоговые органы не подтвердили отчетность по форме № 1 «Бухгалтерский баланс» и по форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», а также не подтвердили начисленную амортизацию за проверяемый период и квалифицировали это нарушение как занижение налогооблагаемой базы.

Некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете нематериальных активов

ПРИМЕР

Организация создала собственными силами нематериальный актив. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 125 000 руб. – списаны фактические расходы по созданию нематериального актива в части заработной платы.

В этой проводке допущена ошибка. А именно: в данной ситуации начисленную заработную плату работников по созданию нематериального актива нужно было отразить по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», и правильная проводка должна быть следующей:

**ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 70
«Расчеты с персоналом по оплате труда»**
– 125 000 руб. – списаны фактические расходы по созданию нематериального актива в части заработной платы.

ПРИМЕР

Организацией произведенные организационные расходы учредителей в части нематериального актива отражены следующим образом:

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»
– 300 000 руб. – отражены организационные расходы учредителей.

Фактические расходы учредителей должны быть отражены на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Правильная проводка выглядит следующим образом:

**ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 75
«Расчеты с учредителями»**
– 300 000 руб. – отражены организационные расходы учредителей.

ПРИМЕР

Организация передала нематериальный актив в сумме 70 000 руб. в качестве вклада в уставный капитал другой организации по оценочной стоимости согласно учредительным документам.

В бухгалтерском учете сделана неправильная проводка:

ДЕБЕТ 75 «Расчеты с учредителями» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 70 000 руб. – передан нематериальный актив в качестве вклада в уставный капитал организации.

На счете 75 «Расчеты с учредителями» учитываются расчеты по вкладам в уставный капитал учредителей, но не вложения в уставный капитал другой организации.

Вложения в уставные капиталы других организаций учитываются на субсчете 58.1 «Паи и акции», и поэтому в данной ситуации нужно было сделать следующую проводку:

ДЕБЕТ 58.1 «Паи и акции» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 70 000 руб. – передан нематериальный актив в качестве вклада в уставный капитал организации.

Неправильное отнесение отдельных видов расходов к нематериальным активам

Распространенной ошибкой является включение организациями в состав нематериальных активов различных видов лицензий и программных продуктов (1-С и др.).

Такие расходы должны учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Глава 6. Материально- производственные запасы

§ а. Общие положения

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов ведется на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

Учет материалов осуществляется на счете 10 «Материалы», который служит для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и т. п. ценностей организации.

Материалы используются в организациях в качестве сырья при производстве продукции, для выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации.

Материалы по способу их использования и назначения в производственном процессе подразделяются на следующие виды:

- сырье и основные материалы, входящие в состав выпускаемой продукции;
- покупные полуфабрикаты;
- комплектующие изделия, требующие определенных затрат по их обработке или сборке;

- нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.), смазочные материалы, которые предназначены для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления;
- твердое (уголь, торф, дрова и др.) и газообразное топливо;
- различные виды тары, предназначенной для упаковки;
- материалы и детали, предназначенные для изготовления тары и ее ремонта;
- запасные части, предназначенные для выполнения различных видов ремонта;
- отходы производства;
- брак;
- материалы, полученные от выбытия основных средств;
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- материалы, используемые в строительных и монтажных работах, для изготовления строительных деталей;
- строительные конструкции и детали;
- специальное оборудование, инструменты, приспособления, инвентарь, хозяйственные принадлежности и другие средства труда, срок использования которых менее 12 месяцев.

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической стоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

К счету 10 «Материалы» могут открываться следующие субсчета:

10.1 «Сырье и материалы».

10.2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали».

10.3 «Топливо».

10.4 «Тара и тарные материалы».

10.5 «Запасные части».

10.6 «Прочие материалы».

10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

10.8 «Строительные материалы».

10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и др.

На субсчете 10.1 «Сырье и материалы» учитываются наличие и движение сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции.

На субсчете 10.2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитываются наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, которые приобретаются для комплектования выпускаемой продукции.

На субсчете 10.3 «Топливо» учитываются наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.), смазочных материалов.

На субсчете 10.4 «Тара и тарные материалы» учитываются наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.).

На субсчете 10.5 «Запасные части» учитываются наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п., а также автомобильных шин в запасе и обороте.

На субсчете 10.6 «Прочие материалы» учитываются наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т. п.); непоправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в дан-

ной организации (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т. п.

На субсчете 10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитываются движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий.

На субсчет 10.8 «Строительные материалы» учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали.

На субсчете 10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитываются наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей.

На субсчете 10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитываются поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатацию.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных за плату, определяется на основании всех фактических затрат организации, за исключением НДС.

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые поставщику (продавцу) в соответствии с договором;
- таможенные пошлины;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования,

включая расходы по страхованию производственных запасов;

- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;
- затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капи-

тал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Отпуск материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, оцениваются по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что они используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца.

При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) основана на допущении, что запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения.

При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

При учете материальных ценностей, кроме счета 10 «Материалы», применяются и другие счета. Например, счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», счет 003 «Материалы, принятые в переработку», счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте.

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относится покупная стоимость материально-производственных запасов, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков.

При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы.

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются при отрицательной разнице)

в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

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

При учете материалов по учетным ценам (плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др.) разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без использования их.

Счет 003 «Материалы, принятые в переработку» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем.

Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим расходы заказчика (за исключением стоимости сырья и материалов).

Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по ценам, предусмотренным в договорах.

Аналитический учет по счету 003 «Материалы, принятые в переработку» ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т. п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от ры-

ночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей).

Счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п.

Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей предусмотрено п. 25 ПБУ 5/01.

Резерв создается при выявлении морально устаревших материально-производственных запасов или когда материально-производственные запасы полностью или частично потеряли свое первоначальное качество.

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для оприходования материалов в бухгалтерском учете применяется форма № М-4, утвержденная постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

Также можно приходовать материалы и по товарно-транспортной накладной (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

Для отпуска материалов применяются следующие первичные унифицированные документы:

1) Лимитно-заборная карта (форма № М-8).

Лимитно-заборная карта применяется для отпуска материалов во внутренние подразделения организации (филиалы, цеха). Ее оформляют, если в организации установлен лимит на отпуск материалов со склада.

Устанавливает лимит руководитель организации или работник, назначенный его приказом.

Лимит устанавливают для обеспечения бесперебойного производства.

Аванди

Максимальное количество материалов, которое отпускается со склада, указывается в графе «Лимит».

Сверхлимитный отпуск материалов или изменение лимита допускается только с разрешения руководителя организации (или уполномоченного им лица).

Оформляют лимитно-заборную карту на каждое наименование материалов в двух экземплярах: первый экземпляр передают в подразделения организации (филиал, цех), второй – на склад.

При заполнении лимитно-заборной карты в графе «Учетная единица выпуска продукции» указывают наименование готовой продукции, для выпуска которой отпущен материал, и ее учетную единицу (штука, килограмм, литр и т. п.).

2) Требование-накладная (форма № М-11).

Требование-накладная применяется для отпуска материалов во внутренние подразделения организации (филиалы, цеха) если на отпускаемые материалы не установлен лимит.

Требование-накладная также оформляется в двух экземплярах: первый экземпляр остается на складе, второй – передается работнику, который получает материалы.

3) Накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Накладная выписывается в двух экземплярах: первый экземпляр передается на склад для отпуска материалов, а второй экземпляр передается получателю материалов.

§ 6. Ошибки

Отсутствие первичных документов

ПРИМЕР

Налоговые органы при проверке организации обнаружили отсутствие приходных документов (товарно-транспортная накладная, приходный ордер-форма № М-4) на запасные части для ремонта автотранспорта в сумме 200 000 руб. в том числе НДС – 30508,47 руб.

Несмотря на отсутствие первичных документов, в бухгалтерском учете приход запасных частей организация отразила следующими проводками:

ДЕБЕТ 10.5 «Запасные части» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 169 491,53 руб. (без НДС) – отражена стоимость запасных частей для ремонта;

ДЕБЕТ 19.3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 30508,47 руб. – отражена сумма НДС.

ПРИМЕР

Организация оформила поступление автошин в сумме 100 000 руб. по товарно-транспортной накладной, но не оформила приходный ордер (форма № М-4).

Несоблюдение способов списания материально-производственных запасов

ПРИМЕР

Организация 10 апреля 2006 г. списала запчасти для ремонта автотранспорта в производство в сумме 169 491,53 руб. по фактической себестоимости.

В учетной политике организации на 1 января 2006 г. записано, что списание материально-производственных запасов в производство осуществляется по средней себестоимости, а списание произведено по фактической себестоимости.

Списание в расход неоприходованных материальных ценностей (неоформленных приходными документами)

ПРИМЕР

Организация списала автомобильные шины в производство в сумме 230 000 руб. При проверке первичные документы предъявлены не были.

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организация списала спецодежду производственных рабочих в сумме 30 000 руб. (без НДС) и в бухгалтерском учете сделаны следующие ошибочные проводки:

ДЕБЕТ 20 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 30 000 руб. – списана одежда производственных рабочих.

Правильные проводки нужно было отразить следующим образом:

ДЕБЕТ 10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 30 000 руб. – оприходованы материалы (спецодежда);

ДЕБЕТ 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» КРЕДИТ 10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»

– 30 000,00 руб. – переданы в эксплуатацию материалы (спецодежда);

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»

– 30 000 руб. – списана стоимость материалов (спецодежды).

ПРИМЕР

Организация приобрела материалы с отсрочкой платежа без начисления процентов, но под гарантию банка. При этом в бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 10 000 руб. – приобретены материалы с отсрочкой платежа.

Однако в данной ситуации организации должна была сделать следующую проводку:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 10 000 руб. – приобретены материалы с отсрочкой платежа.

ПРИМЕР

Организация приобрела безвозмездно полученные материалы по договору.

Неправильная проводка:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 220 000 руб. – получены безвозмездно материалы (по рыночной стоимости).

Правильные проводки:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 98.2 «Безвозмездные поступления»
– 220 000 руб. – получены безвозмездно материалы (по рыночной стоимости).

По мере списания в производство материалов списывается их рыночная стоимость на сумму пропорциональную отпущенную материалам в производство.

В этом случае делается следующая проводка:

ДЕБЕТ 98.2 «Безвозмездные поступления» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 220 000 руб. – отражена стоимость списанных в производство материалов.

Глава 7.

Расчеты с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами

§ а. Общие положения

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками:

- за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды, а также по доставке или переработке материальных ценностей;
- за товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (неотфактурованные поставки);
- за излишки товарно-материальных ценностей, выявленных при их приемке;
- за полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и т. п.

Организации, которые осуществляют при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или счетов учета соответствующих затрат.

Услуги по доставке материальных ценностей (товаров) отражаются по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат (издержек) и т. д.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др.

Суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а отражаются обособленно в аналитическом учете.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» осуществляется по каждому поставщику и подрядчику.

Аналитический учет дает возможность получения необходимых данных по поставщикам и расчетным документам, сроки оплаты которых не наступили; поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам; поставщикам по неотфактурованным

поставкам; по выданным авансам; поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил, и др.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» по дебету корреспондирует со счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» по кредиту корреспондирует со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей и т. д.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» осуществляется по каждому покупателю и заказчику.

Аналитический учет обеспечивает возможность получения нужных данных покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям со следующими дебиторами и кредиторами:

- по имущественному и личному страхованию;
- по претензиям;
- по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» открываются следующие субсчета:

76.1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76.2 «Расчеты по претензиям»;

76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76.4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 76.1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» учитываются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем.

Суммы страховых платежей учитываются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и корреспондируют со счетами учета затрат (издержек) и других источников страховых платежей.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям учитывается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и корреспондирует со счетами учета денежных средств.

В дебете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т. п.) в корреспонденции по кредиту со счетами материально-производственных запасов, основных средств и др.

Также по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» учитываются суммы страхового возмещения, причитающиеся по договорам страхования работников организации и корреспондируют со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, учитываются по дебету счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по субсчету 76.1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76.2 «Расчеты по претензиям» учитываются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным штрафам, пени и неустойкам.

По дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами;
- при выявлении арифметических ошибок, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружилось после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);
- к поставщикам материалов, товаров и к организациям, перерабатывающим материалы, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин – в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;
- по штрафам, пени, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» кредитруется на суммы поступивших платежей и корреспондирует со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по субсчету 76.2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете 76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» отражаются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Активы, полученные организацией в счет доходов, приходятся по дебету счетов учета активов и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На субсчете 76.4 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок.

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов учета денежных средств.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы.

В соответствии с п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы выдаются в размерах и на сроки, которые определяются руководителем организации.

Работники, получившие наличные денежные средства под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам на административно-хозяйственные расходы, применяется унифицированная форма № АО-1 «Авансовый отчет», утвержденная постановлением Госкомстата России от 1 августа 2001 г. № 55.

На оборотной стороне формы подотчетное лицо записывает перечень документов, подтверждающих произведенные расходы и суммы затрат по ним.

На выданные под отчет суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» подразделяется на следующие субсчета:

73.1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73.1 «Расчеты по предоставленным займам» осуществляются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам.

На дебете счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» учитываются суммы предоставленного работнику организации займа и корреспондируют со счетом 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета».

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, кредитуются счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На субсчете 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака и др.

В дебете счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражаются суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, в корреспонденции с кредитом счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы будущих периодов» (за недостающие товарно-материальные ценности), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражаются суммы в корреспонденции со счетами учета денежных средств. А именно: 70 «Расчеты с персоналом по оплате

труда» – на суммы удержаний из сумм по оплате труда, 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.) по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др.

К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут открываться следующие субсчета:

75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75.2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

На субсчете 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал.

У акционерных обществ по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» отражаются суммы задолженности по оплате акций.

Фактическое поступление сумм вкладов от учредителей в виде денежных средств отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.

Аналогично отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) организаций и для других организационно-правовых форм.

Записи по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производятся на всю величину уставного (складочного) капитала, указанную в учредительных документах.

Если акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную стоимость их, то сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

На субсчете 75.2 «Расчеты по выплате доходов» осуществляются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов.

Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями».

Начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), отражаются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплата начисленных сумм доходов отражаются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Выплата доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т. п. отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, отражаются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 75.2 «Расчеты по выплате доходов» отражаются также расчеты по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю (участнику).

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность перед подрядчиком за оказанные услуги при производстве работ, затраты по которым относятся к расходам будущих периодов. В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 250 000 руб. – отражена задолженность за оказанные услуги.

Правильная проводка должна быть следующей:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 250 000 руб. – отражена задолженность за оказанные услуги.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность подрядчика за выполненные работы по ремонту основных средств в случае создания резерва предстоящих расходов на эти цели.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 300 000 руб. – отражена задолженность за выполненные работы.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 300 000 руб. – отражена задолженность за выполненные работы.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила уменьшение кредиторской задолженности за выполненные и принятые работы (услуги)

производственного характера вследствие пересмотра условий договора.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
КРЕДИТ 90.1 «Выручка»

– 520 000 руб. – отражено уменьшение кредиторской задолженности.

Правильная проводка должна быть записана следующим образом:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»

– 520 000 руб. – отражено уменьшение кредиторской задолженности.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила законченные и принятые этапы незавершенных работ.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
КРЕДИТ 90.1 «Выручка»

– 800 000 руб. – отражены законченные незавершенные работы.

В данном случае законченные этапы незавершенных работ отражаются по кредиту счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» в корреспонденции с дебетом счета 62 и окончательно правильные записи нужно отразить следующим образом:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
КРЕДИТ 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

– 800 000 руб. – отражена договорная стоимость законченных и принятых этапов незавершенных работ;

ДЕБЕТ 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» **КРЕДИТ 90.1 «Выручка»**

– 800 000 руб. – отражена договорная стоимость законченных и принятых этапов незавершенных работ.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила отрицательные суммовые разницы, выявленные при погашении покупателями и заказчиками дебиторской задолженности за проданные товары.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 470 000 руб. – *отражена отрицательная суммовая разница.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
КРЕДИТ 90.1 «Выручка»
– 470 000 руб. – *отражена отрицательная суммовая разница.*

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила разницу между суммой, указанной в векселе, выданном организацией-покупателем, и суммой ранее учтенной задолженности за поставленную продукцию.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
КРЕДИТ 90.1 «Выручка»
– 570 000 руб. – *отражена суммовая разница.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 570 000 руб. – *отражена суммовая разница.*

Недостоверность или отсутствие аналитического учета

При проверке организации налоговыми органами выявлено, что данные по регистрам бухгалтерского учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и оборотно-сальдовая ведомость не соответствуют данным аналитического учета.

А именно: в оборотно-сальдовой ведомости и в регистрах синтетического бухгалтерского учета по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» проведены суммы в размере 15 300 000 руб., а по данным регистров аналитического учета по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сумма дебиторской задолженности составила 15 500 000 руб. Расхождения составили 200 000 руб. Кроме того, по разным причинам в регистрах синтетического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и в оборотно-сальдовой ведомости не были проведены суммы отдельных контрагентов.

ПРИМЕР

При проверке налоговыми органами организацией не предъявлены регистры аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Непроведение инвентаризации расчетов

Довольно часто, при проверках организации не предоставляют акты сверки по дебиторской и кредиторской задолженности.

Отсутствие подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности может привести к искажению налогооблагаемых баз и нарушению интересов собственников.

Глава 8.

Кредиты, займы

и средства целевого финансирования

§ а. Общие положения

Кредит – это система экономических отношений, которые возникают при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы).

Банковский кредит выдается банком организациям и физическим лицам на определенный срок и на определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. При этом банк должен иметь лицензию на проведение таких банковских операций.

Коммерческий кредит (заем) предоставляется одними организациями другим, обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары.

Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков, коммерческие организации не предоставляют заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами.

В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т. п.

В зависимости от сроков предоставления различают краткосрочные и долгосрочные кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на необходимые нужды текущей деятельности организаций и предоставляется обычно на срок до одного года.

Долгосрочный кредит выдается на производственное и социальное развития организаций на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация предоставляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно – в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах организациям выплачиваются проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Полученные ссуды и займы отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы – по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика его операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При использовании заемных средств для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком по ним проценты относятся на увеличение дебиторской задолженности и отражаются по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, то есть они включаются в состав операционных расходов.

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После принятия к учету основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов, а также в случае, если эти объекты используются при выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав операционных расходов (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

Начисленные организации проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариальных услуг и др.) отражаются по дебету счета 91 «Прочие

доходы и расходы» в качестве операционных расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов.

В случае, если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и затем равномерно списывать с кредита этого счета в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и начисленным процентам, возникающие из-за несоответствия времени получения и погашения кредита и начисления и перечисления процентных сумм, отражаются на счетах 91 «Прочие доходы и расходы», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредиту счета 91, а отрицательные – по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о движении целевых средств, поступивших от организаций и физических лиц, бюджетных средств и др.

Средства целевого финансирования в основном учитываются у некоммерческих организаций.

К некоммерческим организациям относятся:

- потребительские кооперативы;
- общественные или религиозные организации;
- автономные некоммерческие организации;
- некоммерческие партнерства;
- благотворительные фонды;
- ассоциации и др.

Некоммерческие организации не формируют уставной капитал, а финансирование их уставной деятельности осуществляется за счет целевых поступлений. К таким средствам относятся:

- взносы учредителей;
- членские взносы;
- благотворительные пожертвования;
- поступления из бюджетов различного уровня;
- прочие поступления.

По кредиту счета 86 «Целевое финансирование» отражаются поступившие целевые средства в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» осуществляется как по назначению целевых средств, так и в разрезе источников поступления их.

Государственная помощь

Государственная помощь – это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

При этом экономической выгодой не является деятельность государства, которая влияет на общие хозяйственные условия: создание в развивающихся регионах инфраструктуры (строительство дорог, средств связи, инженерных коммуникаций и т. д.), установление ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке, и т. п.

В соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2001, утвержденного приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н, организации должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов).

Что представляют собой эти формы государственной помощи, сказано в ст. 6 БК РФ.

Субсидия – это бюджетные средства, предоставляемые организации на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Субвенция – это бюджетные средства, предоставляемые организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе (в дальнейшем субсидии и субвенции мы будем называть бюджетными средствами).

Если бюджет предоставляет организациям средства на возмездной и возвратной основе – это бюджетный кредит.

На практике государство оказывает организациям помощь не только в денежной, но и в натуральной форме, в частности, безвозмездно передает земельные участки, природные объекты, объекты инженерной инфраструктуры и т. д.

Статья 66 БК РФ подразделяет расходы бюджетов на текущие и капитальные (в зависимости от их экономического содержания).

Порядок принятия к бухгалтерскому учету полученной государственной помощи в качестве дохода организации регулируется п. 9 ПБУ 13/2000.

В соответствии со ст. 78 БК РФ полученная государственная помощь, использованная не по назначению, должна быть возвращена.

Порядок отражения в бухгалтерском учете возврата бюджетных средств, полученных в качестве государственной помощи, регламентируется п. 13 и 14 ПБУ 13/2000.

В частности, при возврате указанных средств в бухгалтерском учете на сумму возврата производится запись:

1) в части предоставленных бюджетных средств на финансирование капитальных расходов – в уменьшение целевого финансирования и возникновение задолженности по их возврату. Одновременно уменьшаются финансовые результаты организации на сумму начисленной амортизации внеоборотных активов и сумму доходов будущих периодов;

2) в части бюджетных средств на финансирование текущих расходов – в уменьшение целевого финансирования и возникновение задолженности по их возврату.

ПБУ 13/2000 устанавливает два способа принятия к учету бюджетных средств.

Первый способ заключается в следующем: в бухгалтерском учете организации одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования:

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 86

– отражена задолженность по целевому бюджетному финансированию;

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 76

– поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 76

– поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

В соответствии с п. 5 ПБУ 13/2000, такой способ учета бюджетных средств можно применять только в том случае, если одновременно выполняются следующие условия:

- организация уверена, что сможет выполнить условия предоставления бюджетных средств (подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация);
- организация уверена, что она получит бюджетные средства (подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и т. д.).

При втором способе бюджетные средства принимаются к учету по мере фактического поступления ресурсов.

В бухгалтерском учете организаций это отражается следующими проводками:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 86

– поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 86

– поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Организация определяет стоимость объектов имущества, предоставленных бюджетом, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она определяет стоимость таких же или подобных активов. Это установлено п. 6 ПБУ 13/2000.

Порядок списания бюджетных средств зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены: для финансирования капитальных расходов, текущих расходов или расходов, которые организация понесла в предыдущем отчетном периоде.

Рассмотрим каждый из этих случаев.

На основании п. 9 ПБУ 13/2000 организация, вводя объекты основных средств, нематериальных активов в эксплуатацию, списывает со счета целевого финансирования сумму бюджетных средств и учитывает их как доходы будущих периодов. Затем по мере начисления амортизации соответствующие суммы ежемесячно списываются со счета доходов будущих периодов на внереализационные доходы.

Хотелось бы обратить внимание на различные виды финансовой помощи.

Финансовая помощь имуществом между коммерческими организациями на возвратной основе

Под финансовой помощью между коммерческими организациями понимается оказание помощи на возвратной основе.

Одна организация передает во временное пользование другой организации имущество на условиях возврата.

Эта помощь рассматривается в качестве кредита или краткосрочного займа на процентной или беспроцентной основе.

В бухгалтерском учете эти операции по получению краткосрочных займов от займодавцев (кроме банков) отражаются следующим образом:

- 1) по товарам: Дебет 41 Кредит 66 (67);
- 2) по производственным запасам: Дебет 10, 11 и др. Кредит 66 (67).

Возврат краткосрочных или долгосрочных займов отражается по бухгалтерскому учету обратными проводками.

Передача финансовой помощи у займодавца осуществляется за счет собственных оборотных средств или чистой прибыли.

Займодавец и получатель финансовой временной помощи не облагаются налогами.

Целевая финансовая помощь

В подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ перечисляются виды целевого финансирования, которые не облагаются налогом на прибыль.

Расходование средств целевого финансирования можно осуществлять только на те цели, на которые эти средства были получены.

Для обоснованного расходования средств целевого финансирования некоммерческие организации составляют смету расходов.

В соответствии со ст. 163 БК РФ и п. 14 ст. 250 НК РФ организация, получившая целевое финансирование, должна представлять отчетность об использовании бюджетных средств.

В случае нецелевого использования такие средства включают в состав внереализационных доходов и облагаются налогом на прибыль согласно п. 14 ст. 250 НК РФ.

Доход считается полученным тогда, когда получатель имущества или денежных средств фактически использовал их не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись (подп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Что касается НДС, то полученные целевые средства, не связанные с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), не включаются в расчет налогооблагаемой базы по НДС и поэтому не облагаются НДС и не принимаются к вычету.

Использование полученных государственных средств по целевому назначению отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» с последующим признанием их в качестве внереализационных доходов отчетного периода по мере осуществления расходов (списания материалов на счет учета капитальных вложений,

начисления амортизации по введенному в эксплуатацию оборудованию и т. д.).

Получение целевых средств на оказание финансовой помощи осуществляется на основании договора и отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 01, 04, 10, 51 и др. КРЕДИТ 86

– поступили денежные средства и имущество по договору о совместной деятельности;

ДЕБЕТ 50, 51, 52, 55 КРЕДИТ 86

– поступила субсидия правительственных органов;

ДЕБЕТ 50, 51, 52, 55 КРЕДИТ 86

– поступили средства из внебюджетных фондов;

ДЕБЕТ 76, 99 КРЕДИТ 86

– поступили средства целевого финансирования.

Безвозмездная помощь

В статье 1 федерального закона от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи» под безвозмездной помощью (содействием) понимаются средства, товары, предоставляемые РФ, субъектам РФ, органам государственной власти и органам местного самоуправления, юридическим и физическим лицам, а также выполняемые для них работы и оказываемые им услуги в качестве гуманитарной или технической помощи (содействия) на безвозмездной основе иностранными государствами, их федеративными или муниципальными образованиями, международными и иностранными учреждениями или некоммерческими организациями, а также физическими лицами (за исключением случаев, предусмотренных частью третьей данной статьи), на которые имеются удостоверения (документы), подтверждающие принадлежность указанных средств, товаров, работ и услуг к гуманитарной или технической помощи (содействию).

Согласно ст. 251 НК РФ безвозмездная помощь не учитывается для целей налогообложения по налогу на прибыль.

Полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года

со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Продажа безвозмездной помощи (полная или частичная) запрещается.

В статье 4 вышеуказанного закона установлено, что контроль за целевым использованием безвозмездной помощи (содействия) ее получателем осуществляется в порядке, определяемом Правительством РФ, при обязательном участии в этом контроле соответствующих органов исполнительной власти субъектов РФ.

В случае нецелевого использования безвозмездной помощи получатель уплачивает налоги и другие обязательные платежи в бюджеты всех уровней, а также пени и штрафы, начисленные с данных налогов и обязательных платежей.

Передача безвозмездной помощи для коммерческих организаций и физических лиц осуществляется на добровольной основе.

Безвозмездная помощь осуществляется только за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

В бухгалтерском учете операции по передаче безвозмездной помощи у передающей стороны отражаются следующими записями:

- 1) по товарам: Дебет 84 Кредит 41;
- 2) по производственным запасам: Дебет 84 Кредит 10, 11 и др.;
- 3) по денежным средствам: Дебет 84 Кредит 50, 51, 52 и 55.

Для организации, которая получила безвозмездную помощь, в случае если она не является благотворительной или гуманитарной организацией, эта безвозмездной помощью является вырубкой.

Благотворительная помощь

Благотворительная помощь имеет сходства с безвозмездной помощью. Отличие состоит в том, что благотворительная помощь направляется на общественные, благотворительные и гуманитарные организации.

В бухгалтерском учете операция по передаче благотворительной помощи у получающей стороны отражается следующими записями:

ДЕБЕТ 51 КРЕДИТ 86

– получен взнос на благотворительные цели денежными средствами;

ДЕБЕТ 08 КРЕДИТ 86

– получен взнос на благотворительные цели имуществом;

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 08

– введено в эксплуатацию имущество, полученное на осуществление благотворительной деятельности;

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 86

– получены материалы на осуществление благотворительной деятельности.

В соответствии с п. 2 ст. 251 НК РФ, организация, получившая средства или имущество на благотворительные цели, обязана вести отдельный налоговый учет таких доходов и произведенных за их счет расходов, а также сумм доходов и расходов от деятельности, связанной с производством и (или) реализацией товаров, работ, услуг и имущественных прав, и доходов и расходов от вне-реализационных операций.

Согласно подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, при отсутствии отдельного учета в организации, получившей целевое финансирование (целевые поступления), указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. В этом случае все благотворительные взносы включаются в состав вне-реализационных доходов и учитываются при расчете налога на прибыль (п. 14 ст. 250 НК РФ).

Средства на благотворительные цели должны быть использованы только по целевому назначению.

При направлении целевых средств не по назначению они подлежат включению в состав вне-реализационных доходов в момент, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал указанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению (подп. 9 п. 4 ст. 271 НК РФ).

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность по уплате процентов по кредитам, начисленных в сроки, установленные договором за оборудование до установки и после.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 545 000 руб. – отражена задолженность по уплате процентов.

Правильные проводки:

ДЕБЕТ 07 «Оборудование к установке» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 545 000 руб. – отражена задолженность по уплате процентов (за оборудование требующее монтажа);

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 545 000 руб. – отражена задолженность по уплате процентов (за оборудование после установки).

ПРИМЕР

Организацией-векселедержателем неправильно отражена сумма учетного процента, уплаченного кредитной организацией при операции учета (дисконта) векселей.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 70 000 руб. – отражена сумма учетного процента.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 70 000 руб. – отражена сумма учетного процента.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность по уплате процентов кредиторам, а именно:

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 50 000 руб. – *отражена задолженность по уплате процентов кредиторам.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 50 000 руб. – *отражена задолженность по уплате процентов кредиторам.*

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила разницу между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 10 000 руб. – *отражена разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

– 10 000 руб. – *отражена разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций.*

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность работнику по выплате установленных ему компенсаций за счет средств бюджета в соответствии с действующим законодательством.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 115 000 руб. – отражена задолженность работнику по выплате компенсаций.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 115 000 руб. – отражена задолженность работнику по выплате компенсаций.

ПРИМЕР

Некоммерческой организацией неправильно отражена часть целевого финансирования, полученного в виде объектов основных средств.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 08 «Внеоборотные активы»

– 1 200 000 руб. – получено целевое финансирование в виде объектов основных средств.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 86 «Целевое финансирование» КРЕДИТ 83 «Добавочный капитал»

– 1 200 000 руб. – получено целевое финансирование в виде объектов основных средств.

Недостоверность или отсутствие аналитического учета

ПРИМЕР

При проверке организации налоговыми органами выявлено, что данные по регистрам бухгалтерского учета по счету 86

«Целевое финансирование» и оборотно-сальдовая ведомость не соответствуют данным аналитического учета.

А именно: в оборотно-сальдовой ведомости и в регистрах синтетического бухгалтерского учета по дебету счета 86 «Целевое финансирование» проведены суммы в размере 18 000 000 руб., а по данным регистров аналитического учета по дебету счета 86 «Целевое финансирование» сумма расходов составила 16 000 000 руб. Расхождения составили 2 000 000 руб.

По разным причинам не были проведены суммы расходов в регистрах синтетического учета по счету 86 «Целевое финансирование» и в оборотно-сальдовой ведомости.

ПРИМЕР

При проверке налоговыми органами организацией не предъявлены регистры аналитического учета по счету 86 «Целевое финансирование».

Нецелевое использование средств целевого назначения

ПРИМЕР

Некоммерческая организация занимается благотворительной деятельностью и в рамках этой деятельности она перечислила иностранной компании благотворительный взнос в размере 10 000 000 руб. и отнесла его на расходы в соответствии с утвержденной сметой.

Обратите внимание: согласно п. 1 ст. 21 Федерального закона от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», международная благотворительная деятельность осуществляется в порядке, установленном законодательством РФ и международными договорами.

В ходе проверки налоговым органам не предоставлены копии учредительных документов (заверенные нотариусом), подтверждающие, что иностранная организация, получившая благотворительный взнос, является юридическим лицом на территории РФ (представительство), а также международные договоры или соглашения, на основании которых разрешается благотворительная деятельность данной иностранной организации.

В результате налоговые органы не подтвердили расходы по благотворительному взносу в размере 10 000 000 руб. и признали нецелевое использование этого взноса.

ПРИМЕР

Организация перечислила некоммерческой организации благотворительный взнос в размере 15 000 000 руб.

В утвержденной смете доходов и расходов в статьях расходов не предусмотрены благотворительные взносы.

При проверке некоммерческой организации налоговые органы не подтвердили целевое использование этого взноса в размере 15 000 000 руб.

Глава 9.

Затраты на производство и издержки обращения

§ а. Общие положения

Расходы организации подразделяются по видам деятельности на следующие виды:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

Расходами по обычным видам деятельности считаются затраты, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

Также к обычным расходам относятся затраты, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности являются также амортизационные отчисления.

Расходы по обычным видам деятельности подразделяются на:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

При формировании финансового результата от обычных видов деятельности организациями определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности.

Коммерческие и управленческие расходы учитываются в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Счет 20 «Основное производство» является обобщающим счетом, аккумулирующим информацию обо всех затратах по обычным видам деятельности.

Затраты подразделяются на следующие виды расходов:

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;

- по выполнению строительного-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ;
- по оказанию услуг организаций транспорта и связи;
- по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;
- по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда.

Расходы вспомогательных производств списываются в дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы списываются в дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Потери от брака списываются в дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетом 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг.

Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

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

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

Счет 23 «Вспомогательные производства» аккумулирует информацию о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации.

Этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- возведение (временных) нетитульных сооружений;
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т. д.

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

Прямые расходы списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы списываются в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В отдельных случаях расходы по обслуживанию производства могут отражаться на счете 23 «Вспомогательные производства».

Потери от брака списываются в дебет 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетом 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

1) 20 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

2) 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам;

3) 90 «Продажи» – при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

4) 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» осуществляется по видам производств.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» аккумулирует информацию о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве;

- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» осуществляется по отдельным подразделениям организаций и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» аккумулирует информацию о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- затраты 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;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы учитываются на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетами

учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

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

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом, используют счет 26 «Общехозяйственные расходы» для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности.

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

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» осуществляется по каждой статье соответствующих затрат.

Счет 28 «Брак в производстве» аккумулирует информацию о потерях от брака в производстве.

По дебету счета 28 «Брак в производстве» учитываются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку.

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

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

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

На этом счете отражаются затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитываются прямые расходы, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств.

Прямые расходы списываются в дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы вспомогательного производства списываются в дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» учитываются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Эти суммы списываются с кредита 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов:

- 1) учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- 2) учета затрат подразделений-потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- 3) 90 «Продажи» – при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами и др.

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

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

Счет 44 «Расходы на продажу» аккумулирует информацию о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

На счете 44 «Расходы на продажу» отражаются следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплату труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Организации, занимающиеся торговой деятельностью, на счете 44 «Расходы на продажу» отражают расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- на хранение и подработку товаров;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Организации, заготавливающие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию, на счете 44 учитывают общезаготови-

тельные расходы, расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов и расходы на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

По дебету счета 44 аккумулируются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

Суммы произведенных расходов списываются в дебет счета 90 «Продажи».

При частичном списании эти расходы подлежат распределению:

1) в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку;

2) в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку;

3) в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – операционные расходы, общезаготовительные расходы и затраты на содержание заготовительных и приемных пунктов, скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

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

Кроме расходов по обычным видам деятельности существуют также прочие расходы.

Прочие расходы делятся на операционные и внереализационные.

Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

На счете 91.2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (и операционные, и внереализационные), а именно:

1) расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции со счетами учета затрат;

2) остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;

3) расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции – в корреспонденции со счетами учета затрат;

4) расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;

5) проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

6) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

7) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

8) расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;

9) возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

10) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;

11) отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей,

по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;

12) суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

13) курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

14) расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организация-лизингополучатель неправильно отразила суммы лизинговых платежей, предусмотренные договором лизинга, а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 215 000 руб. – отражены лизинговые платежи.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

– 215 000 руб. – отражены лизинговые платежи.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражен выпуск готовой продукции, а именно:

ДЕБЕТ 90.2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 2 350 000 руб. – отражен выпуск готовой продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 2 350 000 руб. – отражен выпуск готовой продукции.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила списание незавершенного производства по причине его передачи в счет погашения доли участника при его выходе из учредителей.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 80 «Уставный капитал» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 8 500 000 руб. – отражено списание незавершенного производства.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 75 «Расчеты с учредителями» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 8 500 000 руб. – отражено списание незавершенного производства;

ДЕБЕТ 80 «Уставный капитал» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»

– 8 500 000 руб. – отражена задолженность по погашению доли участника при его выходе из учредителей.

ПРИМЕР

Организация занимается производством мебели. В бухгалтерском учете при отражении затрат по производству мебели организация сделала следующую проводку:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 44 «Расходы по продажам»

– 2 350 000 руб. – отражены затраты по производству мебели.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 2 350 000 руб. – отражены затраты по производству мебели.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила стоимость излишков незавершенного производства в подразделениях вспомогательных производств по текущей рыночной цене, а именно:

ДЕБЕТ 23 «Вспомогательное производство» КРЕДИТ 90.1 «Выручка»
– 275 000 руб. – отражена стоимость излишков незавершенного производства.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 23 «Вспомогательное производство» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 275 000 руб. – отражена стоимость излишков незавершенного производства.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила стоимость проданной в соответствии с договорами продукции, изготовленной подразделениями вспомогательного производства.

В бухгалтерском учете сделана следующая запись:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 23 «Вспомогательное производство»
– 1250 000 руб. – отражена стоимость проданной продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 90.2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 23 «Вспомогательное производство»
– 1250 000 руб. – отражена стоимость проданной продукции.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражены потери от брака прошлых лет, а именно:

ДЕБЕТ 90.2 «Себестоимость продаж» КРЕДИТ 23 «Вспомогательное производство»
– 125 000 руб. – отражены потери от брака.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 28 «Брак в производстве»

– 125 000 руб. – отражены потери от брака.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражены суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, подлежащих учету как расходы будущих периодов в составе расходов на горно-подготовительные работы:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

– 525 000 руб. – отражена сумма начисленной амортизации.

Правильна проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

– 525 000 руб. – отражена сумма начисленной амортизации.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено списание материалов, использованных при проведении горно-подготовительных работ, а именно:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 218 000 руб. – списаны материалы.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 218 000 руб. – списаны материалы.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила списание доли отклонений, относящихся к материалам, использованным при осуществлении

работ, затраты на которые учитываются как расходы будущих периодов.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 16 «Отклонения в стоимости материалов»

– 172 000 руб. – списаны отклонения, относящиеся к материалам, использованным при осуществлении работ.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 16 «Отклонения в стоимости материалов»

– 172 000 руб. – списаны отклонения, относящиеся к материалам, использованным при осуществлении работ.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено списание учтенной суммы расходов на продажу по причине прекращения деятельности организации в результате стихийного бедствия, а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 44 «Расходы на продажу»

– 15 230 000 руб. – списаны расходы на продажу.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 44 «Расходы на продажу»

– 15 230 000 руб. – списаны расходы на продажу.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, когда в соответствии с договором выручка от продажи этой продукции определенное время не может быть признана.

В бухгалтерском учете сделана следующая запись:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 885 000 руб. – отражена себестоимость готовой продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

– 885 000 руб. – отражена себестоимость готовой продукции.

Отсутствие и неправильное оформление первичных документов

Наиболее распространенными нарушениями являются:

1) отсутствие актов о приемке выполненных работ (оказанных услуг);

2) отсутствие формы № КС-2 «Акт о приемке выполненных работ» и формы № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» за выполненные ремонтно-строительные работы;

3) неполное заполнение реквизитов в актах о приемке выполненных работ, а именно:

- отсутствие даты составления акта;
- неполная информация о содержании хозяйственных операций;
- не указаны измерители хозяйственных операций в натуральном выражении;
- отсутствуют наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

Отсутствие первичных документов, неполное и неверное заполнение их, как правило, квалифицируются налоговыми органами как занижение налогооблагаемой базы с соответствующими налоговыми последствиями.

Ошибки в калькулировании себестоимости продукции

В калькулировании себестоимости продукции наиболее характерны нарушения, совершаемые вследствие включения в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг).

ПРИМЕР

Организация «Х» включила в себестоимость продукции и отразила на счете 20 «Основное производство» проценты, уплачиваемые организацией «У» за предоставленный кредит, в размере 135 000 руб.

Проценты за предоставленный кредит нужно было отразить на счете 91.2 «Прочие расходы».

ПРИМЕР

Штрафы, уплаченные за нарушение условий договоров, организация отразила на счете 20 «Основное производство», а нужно было отразить на счете 91.2 «Прочие расходы».

ПРИМЕР

Организация отразила суммы дебиторской задолженности не-реальной для взыскания в размере 175 000 руб., по которым истек срок исковой давности на счете 20 «Основное производство», а нужно было отразить на счете 91.2 «Прочие расходы».

Глава 10.

Реализация, выпуск готовой продукции

§ а. Общие положения

Выпуск готовой продукции в производстве является одним из основных этапов конечного результата, а именно получение прибыли.

Готовая продукция относится к материально-производственным запасам, которые готовы для продажи.

Готовая продукция является конечным результатом производственного процесса.

В соответствии с п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, основными задачами учета готовой продукции является формирование фактической себестоимости готовой продукции.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, и выявленных отклонениях фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

В дебете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных

услуг в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В кредите – нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг в корреспонденции по дебету со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.

Отклонения дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяют отклонения фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи».

Перерасход, то есть превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Для реализации готовой продукции также используется счет 43 «Готовая продукция».

Счет 43 «Готовая продукция» аккумулирует информацию о наличии и движении готовой продукции.

Готовые изделия, которые приобретены для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товарно-материальных ценностей для продажи, учитываются на счете 41 «Товары».

Выполненные работы и оказанные услуги на счете 43 «Готовая продукция» не учитываются, а фактические затраты на проданную продукцию списываются со счетов учета затрат на счет 90 «Продажи».

Готовая продукция, изготовленная для реализации в том числе и продукции, и частично предназначенная для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 «Готовая

продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Полученная выручка от продажи готовой продукции списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

Выручка, определенное время не признанная в бухгалтерском учете (экспорт продукции), до момента признания учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

При фактической отгрузке выручка отражается по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 45 «Товары отгруженные».

Аналитический учет фактической себестоимости продукции на счете 43 «Готовая продукция» предусматривает вести также учет по плановой (нормативной) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по плановой (нормативной) себестоимости.

Отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от плановой (нормативной) себестоимости отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, рассчитанному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по плановой (нормативной) себестоимости.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от плановой (нормативной) себестоимости, относящиеся к отгруженной и реализованной продукции, отражаются по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной проводкой в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» осуществляется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Выручка от продажи отгруженной продукции (товаров), определенное время не признанная в бухгалтерском учете, учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

Счет 45 «Товары отгруженные» аккумулирует информацию о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции, реализации продукции на комиссионных началах).

При экспорте товаров и готовой продукции порядок перехода права собственности на экспортируемые товары определяется условиями экспортных контрактов.

До момента перехода права собственности проходит определенное время, необходимое для таможенного оформления, транспортировки и т. п.

Таким образом, товары со склада отгружены, но еще не реализованы, следовательно, их стоимость необходимо отразить на счете 45 «Товары отгруженные».

При реализации товаров и готовой продукции через комиссионера, товары отгружаются посреднику, который покупателем не является и право собственности к нему не переходит.

В момент получения отчета комиссионера, в котором указано, что товары отгружены покупателю, у продавца-комитента отражается выручка от их продажи, а себестоимость списывается со счета 45 «Товары отгруженные».

Отгруженная продукция учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной себестоимости.

Отгруженную продукцию отражают по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары».

С признанием выручки от продажи продукции (товаров), принятая на учет продукция на счете 45 «Товары отгруженные»

списывается с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи».

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» аккумулирует информацию о законченных в соответствии с заключенными договорами этапах работ, имеющих самостоятельное значение.

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» используется организациями, выполняющими работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых относятся к разным отчетным периодам (научные, проектные, геологические, строительные и т. п.).

В дебете счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

Сумма расходов по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи».

Суммы поступивших от контрагентов средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех работ оплаченная контрагентом стоимость этапов, учтенная на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Стоимость полностью законченных работ, учитываемая на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» осуществляется по всем видам работ.

Счет 90 «Продажи» предназначен для аккумулирования информации о доходах (выручке) и расходах, связанных с обычными

видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

Выручка (доход) в бухгалтерском учете определяется при наличии следующих условий:

Аванди

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (данная уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и т. д. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и т. д. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и других счетов в дебет счета 90 «Продажи».

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 «Продажи» отражают выручку от продажи продукции (в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»), а по дебету – плановую себестоимость ее (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разницу между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции (в конце года).

Плановая себестоимость проданной продукции, а также сумма разницы относятся в дебет счета 90 «Продажи» (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

Организации, осуществляющие розничную торговлю и ведущие учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90

«Продажи» отражают продажную стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – их учетную стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «НДС»;

90.4 «Акцизы»;

90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 90.1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90.2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж.

На субсчете 90.3 «НДС» учитываются суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90.4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров).

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90.5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Проводки по субсчетам 90.1 «Выручка», 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «НДС» и 90.4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «НДС» и 90.4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90.1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно

списывается с субсчета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др.

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила нормативную (плановую) себестоимость продукции, изготовленной организацией и подлежащей использованию в качестве сырья (материалов).

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 10.1 «Сырье и материалы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 880 000 руб. – отражена себестоимость продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 10.1 «Сырье и материалы» КРЕДИТ 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

– 880 000 руб. – отражена себестоимость продукции.

ПРИМЕР

Подразделением организации, выделенным на отдельный баланс, неправильно отражена плановая цена готовой продукции, а именно:

ДЕБЕТ 79 «Внутрихозяйственные расчеты» КРЕДИТ 20 «Основное производств»
– 1 250 000 руб. – *отражена плановая цена готовой продукции.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 79 «Внутрихозяйственные расчеты» КРЕДИТ 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
– 1 250 000 руб. – *отражена плановая цена готовой продукции.*

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена сумма выявленных отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 20 «Основное производство»
– 5 258 000 руб. – *отражено отклонение фактической себестоимости от плановой.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
– 5 258 000 руб. – *отражено отклонение фактической себестоимости от плановой.*

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.

Неправильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 20 «Основное производство»
– 15 460 000 руб. – *отражен выпуск готовой продукции.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»
– 15 460 000 руб. – *отражен выпуск готовой продукции.*

ПРИМЕР

Организацией – участником договора простого товарищества неправильно принята к учету готовая продукция от участника, ведущего общие дела.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 220 000 руб. – принята к учету готовая продукция.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 58 «Финансовые вложения»

– 220 000 руб. – принята к учету готовая продукция.

ПРИМЕР

Организацией – участником договора простого товарищества, ведущей общие дела, принята к учету готовая продукция, полученная от участников договора в счет вкладов в общее имущество простого товарищества.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 20 «Основное производство»

– 1340 000 руб. – принята готовая продукция в качестве вклада в уставный капитал.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 80 «Уставный капитал»

– 1340 000 руб. – принята готовая продукция в качестве вклада в уставный капитал.

ПРИМЕР

Организацией неправильно сделана проводка по принятым к бухгалтерскому учету излишкам готовой продукции, выявленным при инвентаризации, а именно:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 90 «Продажи»
– 356 000 руб. – приняты к учету излишки готовой продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 43 «Готовая продукция» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 356 000 руб. – приняты к учету излишки готовой продукции.

ПРИМЕР

Организация неправильно списала стоимость готовой продукции, переданной безвозмездно.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция»
– 550 000 руб. – списана себестоимость готовой продукции, переданной безвозмездно.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция»
– 550 000 руб. – списана себестоимость готовой продукции, переданной безвозмездно.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено списание готовой продукции по числящейся стоимости, использованной на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации.

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция»
– 432 000 руб. – отражено списание готовой продукции на содержание производственных мощностей.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция»
– 432 000 руб. – отражено списание готовой продукции на содержание производственных мощностей.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена стоимость выявленной при инвентаризации отгруженной продукции (товаров).

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 90 «Продажи»
– 224 300 руб. – приняты к учету излишки отгруженной продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 45 «Товары отгруженные» КРЕДИТ 91.1 «Прочие доходы»
– 224 300 руб. – приняты к учету излишки отгруженной продукции.

Ведение бухгалтерского учета реализации продукции по оплате

Распространенной ошибкой у организаций является порядок признания выручки в бухгалтерском учете по «оплате».

В бухгалтерском учете выручка признается только по мере готовности или в целом по работе.

Неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции

При формировании фактической себестоимости продукции довольно часто в нее включаются затраты, непосредственно не связанные с производством продукции.

(См. § 6. «Ошибки» главы 9 «Затраты на производство и издержки обращения»).

Глава 11.

Прочие доходы и расходы

§ а. Общие положения

Прочие доходы подразделяются на операционные и внереализационные.

К *операционным доходам* относятся:

- поступления, полученные за предоставление за оплату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, полученные за оплату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- поступления, полученные за участие в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Внереализационными доходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие внереализационные доходы.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости.

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете указанной организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие расходы в бухгалтерском учете подразделяются на операционные и внереализационные расходы.

Операционными расходами являются:

- расходы, полученные при предоставлении за плату во временное пользование активов организации;
- расходы, полученные при предоставлении за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- расходы, полученные при участии в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые согласно правилам бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие операционные расходы.

К внереализационным расходам относятся:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем ниже порядке.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

В бухгалтерском учете прочие доходы и расходы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91.1 «Прочие доходы»;
- 91.2 «Прочие расходы»;
- 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91.1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91.2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления отклонений прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов.

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

По договору аренды объект основных средств возвращается арендодателю. В бухгалтерском учете организация-арендатор неправильно отразила передачу арендодателю числящейся суммы капитальных вложений в арендованные основные средства.

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 654 000 руб. – отражена передача капитальных вложений в арендованные основные средства.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 654 000 руб. – отражена передача капитальных вложений в арендованные основные средства.

ПРИМЕР

Организация-лизингополучатель неправильно списала с баланса имущество, в связи с предусмотренной договором лизинга передачей лизингового имущества лизингодателю после завершения лизинговых платежей.

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 954 000 руб. – списано имущество, полученное в лизинг.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 954 000 руб. – списано имущество, полученное в лизинг.

ПРИМЕР

Организацией – участником договора простого товарищества, ведущей общие дела, неправильно отражен операционный расход, выявленный как разница между остаточной стоимостью объекта основных средств, возвращенного участнику после окончания или прекращения договора, и оценкой вклада в общее имущество по договору простого товарищества.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 250 000 руб. – *отражен операционный расход.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 250 000 руб. – *отражен операционный расход.*

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила списание имущества, переданного во временное пользование, а именно:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 03 «Основные средства»
– 185 000 руб. – *отражено списание имущества, переданного во временное пользование.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 185 000 руб. – *отражено списание имущества, переданного во временное пользование.*

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено превышение остаточной стоимости переданного в качестве вклада в уставный капитал другой организации нематериального актива над оценкой вклада (операционный расход).

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 04 «Нематериальные активы»

– 122 000 руб. – *отражен операционный расход.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 04 «Нематериальные активы»

– 122 000 руб. – *отражен операционный расход.*

ПРИМЕР

Организация неправильно списала стоимость объектов незавершенных капитальных вложений, переданных безвозмездно.

В бухгалтерском учете сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 182 000 000 руб. – *списана стоимость объектов незавершенных капитальных вложений.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91 «Прочие расходы» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 182 000 000 руб. – *списана стоимость объектов незавершенных капитальных вложений.*

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено списание числящейся стоимости проданных материалов, а именно:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 85 400 руб. – *списаны материалы.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 85 400 руб. – *списаны материалы.*

Отсутствие первичных документов

Довольно часто при проверках не предъявляются первичные документы на списание основных средств (форма № ОС-4) и на списание нематериальных активов (форма № НМА-1 «Карточка учета нематериальных активов»).

Глава 12.

Заработная плата, ЕСИ и НДФЛ

§ а. Общие положения

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» аккумулирует информацию о расчетах по разным видам заработной платы с персоналом, состоящим и не состоящим в штате организации, а также по выплатам премий, пенсий, пособий, выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам.

Выплата заработной платы работникам организации осуществляется путем выдачи наличных денежных средств кассы организации, путем перечисления оплаты труда на лицевые счета работников, открытые в отделениях кредитных организаций, или на банковские карты работников.

Заработная плата, начисленная по сдельным оценкам, повременной, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели отражаются в дебете счета затрат на производство (расходов на продажу): 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств органов социального страхования отражаются в дебете счета 69 «Расчеты по социальному страхованию».

и обеспечению» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов, причитающихся работникам организаций, отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисленная заработная работникам за время оплачиваемых отпусков отражается в дебете счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если в учетной политике организаций предусмотрено создание резерва на предстоящую оплату отпусков работников, то эти расходы отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В соответствии с законодательством РФ из заработной платы работников производятся следующие удержания и вычеты:

- НДФЛ;
- погашение задолженности по ранее выданным авансам;
- возврат сумм, излишне выплаченных в результате неправильно произведенных расчетов;
- возмещение материального ущерба, причиненного работником организации;
- взыскание некоторых видов штрафов; по исполнительным документам;
- за товары, проданные в кредит;
- за брак продукции с виновных лиц;
- взыскание невозвращенных в кассу в установленный срок подотчетных сумм и т. д.

Кроме обязательных удержаний из оплаты труда работников могут производиться вычеты по письменному заявлению последних, в частности, перечисления в кредитные организации, страховым

организациям, перечисления профсоюзных взносов, погашение ссуды на строительство и благоустройство дач и участков и т. д.

Удержания из заработной платы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» аккумулирует информацию обо всех видах расчетов с работниками организаций, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут открываться следующие субсчета:

73.1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

73.3 «Расчеты за товары, проданные в кредит» и др.

На субсчете 73.1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным работникам займам (например, на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство домов на даче и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.).

В дебете субсчета 73.1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются суммы предоставленных работникам займов в корреспонденции со счетами 50 «Касса» и 51 «Расчетный счет», а в кредите – суммы платежей, поступившие от работников в погашение займа, в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при возврате займа путем удержания из заработной платы), или счетами 50 «Касса» и 51 «Расчетный счет».

На субсчете 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Операции по учету удержаний за причиненный материальный ущерб (недостачу материальных ценностей) оформляются следующими бухгалтерскими записями:

ДЕБЕТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
КРЕДИТ 01, 10, 41

– списывается фактическая себестоимость недостачи;

ДЕБЕТ 94 КРЕДИТ 19 «НДС по приобретенным ценностям»

– списывается НДС от покупной стоимости недостающих материальных ценностей;

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

КРЕДИТ 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

– отражается недостача по фактической себестоимости материальных ценностей и сумма НДС;

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

– отражается внесенная сумма недостачи виновным лицом в кассу;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

– отражается удержанная сумма недостачи из сумм оплаты труда виновного работника.

Субсчет 73.3 «Расчеты за товары, проданные в кредит» предназначен для учета расчетов с персоналом организации по приобретенным в кредит отдельным категориям товаров.

При отражении операций по взаиморасчетам с торговой организацией за товары, купленные работником в кредит, возможны следующие варианты оформления бухгалтерских проводок:

1) при перечислении сумм, удерживаемых из заработной платы работника, непосредственно торговой организации – с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

2) при возмещении торговой организации предоставленного ею кредита за счет полученного на эти цели банковского кредита – с применением счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит».

Операции по получению и погашению кредита за товар отражаются следующим образом:

ДЕБЕТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит» КРЕДИТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

– получен кредит под задолженность работников, купивших товары в кредит;

ДЕБЕТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит»

– удержано из заработной платы в погашение кредита;

ДЕБЕТ 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» КРЕДИТ 51 «Расчетные счета»

– перечислено в погашение кредита банка.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» аккумулирует информацию о расчетах по социальному страхованию и ЕСН.

Начисление страховых взносов отражается по дебету счетов учета соответствующих затрат (расходов на продажу) в корреспонденции со счетом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В случае если в учетной политике предусмотрено создание резерва на предстоящую оплату отпусков, то страховые взносы, исчисленные с сумм выплат рабочим и служащим за время оплачиваемых отпусков, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Страховые взносы с сумм, начисленных за дни отпуска и приходящиеся на следующие за отчетным месяцы, организации могут отражать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

Кроме того, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» или счетами учета расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отражается начисленная сумма пени за несвоевременный взнос платежей.

Начисленные суммы взносов социального страхования могут быть уменьшены в следующих случаях:

- выплата пособий по временной нетрудоспособности;
- выплата пособий гражданам, имеющим детей, в том числе пособий по беременности и родам;
- выплата единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности;
- выплата единовременного пособия при рождении ребенка;
- выплата пособия на погребение;
- оплата дополнительных выходных дней по уходу за ребенком;
- оплата путевок на санаторно-курортное лечение и отдых работников и членов их семей;
- выплаты на лечебное (диетическое) питание;
- оплата проезда в санаторно-курортные учреждения и учреждения отдыха.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» подразделяется на следующие субсчета:

- 69.1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

К счету 69 могут открываться и другие дополнительные субсчета.

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность по отчислениям на социальное страхование и обеспечение от сумм оплаты труда работников, занятых при выполнении работ, не связанных с извлечением дохода от обычных видов деятельности, а именно:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

– 123 400 руб. – *отражена задолженность по отчислениям на социальное страхование и обеспечение.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

– 123 400 руб. – *отражена задолженность по отчислениям на социальное страхование и обеспечение.*

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение от сумм выплат работникам. При этом расходы в соответствии с учетной политикой резервировались на оплату отпусков.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 75 400 руб. – *произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение;*

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 20 000,00 руб. – произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение с сумм оплат, отнесенных на общехозяйственные расходы.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ «Расчеты по социальному страхованию»

– 95 400 руб. – отражена сумма отчислений на социальное страхование.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена сумма отчислений на социальное страхование работников, занятых выполнением работ, расходы по которым произведены в отчетном периоде, но относятся к следующим отчетным периодам.

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 65 200 руб. – произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение;

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 10 000 руб. – произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение с сумм оплат, отнесенных на общехозяйственные расходы.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 75200,00 руб. – отражена сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена сумма отчислений на социальное страхование и социальное обеспечение от сумм оплаты труда работников, занятых выполнением работ по ликвидации

последствий, связанных с чрезвычайными обстоятельствами, а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 220 000 руб. – отражена сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 220 000 руб. – отражена сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность по уплате штрафов и пени за несвоевременную и неполную уплату отчислений на социальное страхование и социальное обеспечение.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 200 000 руб. – отражена задолженность по уплате штрафов и пени.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 69 «Расчеты по социальному страхованию»

– 200 000 руб. – отражена задолженность по уплате штрафов и пени.

ПРИМЕР

Организация-учредитель неправильно отразила задолженность по выплате начисленных доходов работникам по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с решением собрания акционеров.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 324 000 руб. – отражена задолженность по выплате доходов.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 324 000 руб. – отражена задолженность по выплате доходов.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность по оплате труда работников, занятых при выполнении работ, не связанных с извлечением дохода от обычных видов деятельности, а именно:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 1 200 000 руб. – начислена сумма оплаты работникам;

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 300 000 руб. – начислена сумма оплаты работникам общехозяйственного назначения.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 1 500 000 руб. – отражена задолженность по оплате труда.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность работникам по выплатам, расходы на которые резервировались на оплату отпусков.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 500 000 руб. – начислена сумма оплаты работникам;

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 50 000 руб. – начислена сумма оплаты работникам общехозяйственного назначения.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 96 «Резервы предстоящих расходов» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 550 000 руб. – отражена задолженность по выплатам, расходы на которые резервировались.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность по оплате труда работников, занятых выполнением работ, расходы по которым произведены в отчетном периоде, но относятся к следующим отчетным периодам.

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 500 000 руб. – начислена сумма оплаты работникам;

ДЕБЕТ 26 «Общехозяйственные расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 40 000 руб. – начислена сумма оплаты работникам общехозяйственного назначения.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 540 000 руб. – отражена задолженность по оплате труда.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность по оплате труда работников, занятых выполнением работ по ликвидации последствий, связанных с чрезвычайными обстоятельствами.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»

– 654 000 руб. – отражена задолженность по оплате труда.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки (непокрытый убыток)»
КРЕДИТ 70 «Расчеты по оплате труда»
– 654 000 руб. – отражена задолженность по оплате труда.

Отсутствие документов, подтверждающих законность выплат работникам денежных средств

Довольно часто при проведении проверок отсутствуют трудовые договоры и договора подрядов, заключенные с работниками, а также табеля учета рабочего времени.

Несвоевременные выплаты заработной платы работникам

Еще одной распространенной ошибкой, которая выявляется при проведении проверок являются несвоевременные выплаты работникам заработной платы.

Глава 13.

Расчеты по налогам и сборам

§ а. Общие положения

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» аккумулирует информацию о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» подразделяется на следующие субсчета:

- 68.1 «НДФЛ»;
- 68.2 «Налог на прибыль»;
- 68.3 «Налог на имущество»;
- 68.4 «Транспортный налог»;
- 68.5 «Акцизы»;
- 68.6 «НДС»;
- 68.7 «Земельный налог»;
- 68.9 «Прочие налоги (в том числе за пользование водными объектами, на добычу полезных ископаемых, за пользование биологическими ресурсами и т. д.)»;
- 68.10 «ЕНВД»;
- 68.11 «Единый налог при УСН»;
- 68.12 «Таможенные пошлины и сборы»;
- 68.13 «Государственные пошлины и сборы».

По дебету счета 91 «Прочие налоги и сборы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» учитываются начисленные суммы налога на имущество; земельного налога; налога за пользование водными объектами; налога на добычу полезных ископаемых; налога за пользование биологическими ресурсами и т. д.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» учитывается начисленная сумма налога на прибыль.

По дебету счета 99 «Прибыль и убытки» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» учитываются суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в атмосферу; ЕНВД (если в учетной политике оговорено что, организация осуществляет ведение бухгалтерского учета), единый налог на сельхозпроизводителей (если в учетной политике оговорено что, организация осуществляет ведение бухгалтерского учета), единый налог при УСН (если в учетной политике оговорено что, организация осуществляет ведение бухгалтерского учета).

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» учитывается начисленная сумма НДФЛ.

По дебету счета 90.3 «НДС» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» учитывается начисленная сумма НДС.

По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организация неправильно включила в первоначальную стоимость приобретенного объекта интеллектуальной собственности сумму госпошлины.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 250 000 руб. – учтена сумма госпошлины.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 250 000 руб. – учтена сумма госпошлины.

ПРИМЕР

Организация-комиссионер неправильно отразила сумму НДС, причитающуюся к получению от комитента, в составе суммы вознаграждения, а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 324 000 руб. – отражена сумма НДС, причитающаяся к получению.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 324 000 руб. – отражена сумма НДС, причитающаяся к получению.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность по уплате НДС, исчисленного с доходов организации, не являющихся доходами от обычных видов деятельности.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 55 000 руб. – отражена задолженность по уплате НДС.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 55 000 руб. – отражена задолженность по уплате НДС.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность по уплате налога на имущество, а именно:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 35 000 руб. – отражена задолженность по уплате налога на имущество.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 35 000 руб. – отражена задолженность по уплате налога на имущество.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность по уплате ЕСН, который относится к расходам будущих периодов.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 224 000 руб. – отражена задолженность по уплате ЕСН.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 224 000 руб. – отражена задолженность по уплате ЕСН.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила задолженность по уплате НДС с доходов, учитываемых в установленном порядке в качестве доходов будущих периодов.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90.3 «НДС» КРЕДИТ 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– 226 000 руб. – отражена задолженность по уплате НДС.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 98 «Доходы будущих периодов КРЕДИТ 68
«Расчеты по налогам и сборам»
– 226 000 руб. – *отражена задолженность по уплате НДС.*

Глава 14.

Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

§ а. Общие вопросы

Счет 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток)» аккумулирует информацию о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли организации.

Сумма чистой прибыли отчетного периода заключительными оборотами декабря списывается в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки», а сумма чистого убытка – в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», также в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе или собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью.

Распределение подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисления в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет.

Направление чистой прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Сумма отчислений в резервный капитал отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом счета 82 «Резервный капитал».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» обеспечивает формирование информации по направлениям использования средств.

Счет 99 «Прибыли и убытки» аккумулирует информацию о формировании чистой прибыли и убытка.

Чистая прибыль (чистый убыток) образуется из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» учитываются убытки (потери, расходы).

По кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» учитываются прибыли (доходы) организации.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов образует конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» отражается прибыль или убыток от обычных видов деятельности в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организацией-учредителем неправильно отражена задолженность по выплате начисленных доходов по итогам распределения чистой прибыли в соответствии с решением собрания учредителей (участников), а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

– 244 000 руб. – *отражена задолженность по выплате доходов.*

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
– 244 000 руб. – отражена задолженность по выплате доходов.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность по выплате начисленных доходов по итогам распределения прибыли в соответствии с решением собрания акционеров (участников).

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»
– 1 230 000 руб. – отражена задолженность по выплате доходов.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 75 «Расчеты с учредителями»
– 1 230 000 руб. – отражена задолженность по выплате доходов.

ПРИМЕР

Коммерческая организация неправильно отразила сумму уценки объектов основных средств (исчисленная путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам) по результатам переоценки объектов основных средств, числящихся на балансе организации на дату переоценки.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 83 «Добавочный капитал» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 532 000 руб. – отражена сумма уценки объектов основных средств.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» КРЕДИТ 01 «Основные средства»
– 532 000 руб. – отражена сумма уценки объектов основных средств.

ПРИМЕР

Организацией неправильно списаны по остаточной стоимости основные средства, разрушенные и испорченные стихийными бедствиями, а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 394 000 руб. – списаны основные средства.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 01 «Основные средства»

– 394 000 руб. – списаны основные средства.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено списание материальных ценностей, предназначенных для передачи во временное пользование за плату в связи с чрезвычайными обстоятельствами.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

– 223 000 руб. – отражено списание материальных ценностей.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

– 223 000 руб. – отражено списание материальных ценностей.

ПРИМЕР

Организацией неправильно списана стоимость оборудования к установке, разрушенного в связи с чрезвычайными обстоятельствами.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 07 «Оборудование к установке»

– 1244 000 руб. – списана стоимость оборудования к установке.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 07 «Оборудование к установке»

– 1244 000 руб. – списана стоимость оборудования к установке.

ПРИМЕР

Организацией неправильно списана числящаяся стоимость объектов незавершенных капитальных вложений, разрушенных в связи с чрезвычайными обстоятельствами, а именно:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 1530 000 руб. – списана стоимость объектов незавершенных капитальных вложений.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 1530 000 руб. – списана стоимость объектов незавершенных капитальных вложений.

ПРИМЕР

Организацией списана стоимость материалов, утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 91.2 «Прочие расходы» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 153 000 руб. – списаны материалы.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 99 «Прибыли и убытки» КРЕДИТ 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– 153 000 руб. – списаны материалы.

**Отсутствие протоколов
решения собрания акционеров (участников)
по распределению прибыли**

Распространенной ошибкой при распределении прибыли является отсутствие протоколов решения собрания учредителей по данному вопросу.

Глава 15.

Учет отдельных операций

§ а. Общие положения

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» аккумулирует информацию о состоянии и движении сумм, в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство продукции (работ, услуг) или расходов на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение) работников;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;
- предстоящих затрат на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на ремонт предметов проката;
- предвиденных затрат и др.

Порядок резервирования сумм за счет затрат на производство или расходов на продажу регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

Создание резервов предстоящих расходов отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» аккумулирует информацию о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

На счете 97 «Расходы будущих периодов» отражаются расходы, связанные с:

- горно-подготовительными работами;
- подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности;
- освоением новых организаций, производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель;
- неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд);
- арендной платой, перечисляемой в соответствии с договором за последующие периоды;
- оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды;
- рекламой товаров, продукции работ, услуг;
- подпиской на периодические издания;
- перебазированием подразделений организации;
- организованным набором работников;
- платежами по добровольному страхованию;
- уплатой процентов по кредиту;
- проектированием объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет;
- переоборудованием и приспособлением зданий и сооружений для обслуживания основных объектов строительства, включаемых в смету на строительство;
- консервацией, а также содержанием оборудования, машин и механизмов с сезонным характером их использования;

- производственной деятельностью в случае отсутствия продаж продукции (работ, услуг);
- приобретением лицензий и др.

Расходы, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, учитываются в бухгалтерском учете как расходы будущих периодов и подлежат списанию, равномерно, пропорционально объему продукции в течение периода, к которому они относятся.

Сроки, в течение которых такие расходы подлежат отнесению на затраты на производство (расходы на продажу) или другие источники, регулируются организацией в учетной политике, если иное не определено законодательными и другими нормативными актами.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» аккумулирует информацию о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» подразделяется на следующие субсчета:

- 98.1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 98.2 «Безвозмездные поступления»;
- 98.3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;
- 98.4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98.1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а именно:

- арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги;
- выручка за грузовые перевозки, перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам;

- абонементная плата за пользование средствами связи и др.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами учитываются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет по субсчету 98.1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 98.2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» – сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов.

Суммы, учитываемые на счете 98 «Доходы будущих периодов», списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- 1) по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;
- 2) по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

На субсчете 98.3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» отражается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» учитываются суммы недостач ценностей, выявленных за прошлые отчетные периоды (до отчетного года), признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию по ним судом.

Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции со счетами учета денежных средств при одновременном отражении поступивших сумм по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету счета 98 «Доходы будущих периодов».

На субсчете 98.4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей» учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитывается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей.

По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списываются со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

§ 6. Ошибки

Некорректные проводки

ПРИМЕР

Организацией неправильно включена в затраты на капитальное строительство сумма начисленного в отчетном периоде резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, а именно:

**ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 97
«Расходы будущих периодов»**

– 850 000 руб. – включена в затраты сумма резерва предстоящих расходов.

Правильная проводка:

**ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 96
«Резервы предстоящих расходов»**

– 850 000 руб. – включена в затраты сумма резерва предстоящих расходов.

ПРИМЕР

Организация неправильно отразила суммы ежемесячных отчислений, производимых в установленном порядке на образование резерва соответствующих затрат в целях равномерного их включения в затраты на производство продукции; на гарантийное обслуживание и ремонт.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 97 «Расходы будущих периодов»

– 244 000 руб. – отражены ежемесячные отчисления в резерв соответствующих затрат (на гарантийное обслуживание и ремонт).

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 96 «Резервы предстоящих расходов»

– 244 000 руб. – отражены ежемесячные отчисления в резерв соответствующих затрат (на гарантийное обслуживание и ремонт).

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена сумма начисленной амортизации по объектам основных средств, подлежащей учету как расходы будущих периодов в составе расходов на горно-подготовительные работы, а именно:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

– 543 000 руб. – отражена сумма начисленной амортизации по основным средствам.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 02 «Амортизация основных средств»

– 543 000 руб. – отражена сумма начисленной амортизации по основным средствам.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено списание материалов, использованных при проведении горно-подготовительных работ.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 234 000 руб. – отражено списание материалов.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 10 «Материалы»

– 234 000 руб. – отражено списание материалов.

ПРИМЕР

Организацией неправильно списана стоимость готовой продукции, которая относится к следующим отчетным периодам и учитывается как расходы будущих периодов.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 90 «Продажи» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция»

– 1 340 000 руб. – списана стоимость готовой продукции.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 43 «Готовая продукция»

– 1 340 000 руб. – списана стоимость готовой продукции.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражена задолженность перед подрядчиками за оказанные услуги при производстве работ, относящихся к расходам будущих периодов, а именно:

ДЕБЕТ 20 «Основное производство» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 876 000 руб. – отражена задолженность перед подрядчиками за оказанные услуги.

Правильная проводка :

ДЕБЕТ 97 «Расходы будущих периодов» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 876 000 руб. – отражена задолженность перед подрядчиками за оказанные услуги.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено оборудование к установке, полученное безвозмездно.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 07 «Оборудование к установке» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 764 000 руб. – отражено оборудование к установке, полученное безвозмездно.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 07 «Оборудование к установке» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»

– 764 000,00 руб. – отражено оборудование к установке, полученное безвозмездно.

ПРИМЕР

Организацией неправильно приняты к бухгалтерскому учету объекты незавершенных вложений во внеоборотные активы, полученных безвозмездно.

Неправильная проводка:

ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

– 3 200 000 руб. – приняты к учету объекты незавершенных вложений.

Правильная проводка:

**ДЕБЕТ 08 «Вложения во внеоборотные активы» КРЕДИТ 98
«Доходы будущих периодов»**
– 3 200 000 руб. – приняты к учету объекты незавершенных вложений.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражены материалы, полученные безвозмездно.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
– 357 000 руб. – отражено получение материалов.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 10 «Материалы» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»
– 357 000 руб. – отражено получение материалов.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражены животные, полученные безвозмездно, а именно:

**ДЕБЕТ 11 «Животные на выращивании и откорме»
КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**
– 35 000 руб. – отражено получение животных.

Правильная проводка:

**ДЕБЕТ 11 «Животные на выращивании и откорме»
КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»**
– 35 000 руб. – отражено получение животных.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено поступление наличных денежных средств, полученных безвозмездно от другой организации, а именно:

Аванди

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 560 000 руб. – отражено поступление наличных денежных средств.

Правильная проводка:

ДЕБЕТ 50 «Касса» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»

– 560 000 руб. – отражено поступление наличных денежных средств.

ПРИМЕР

Организацией неправильно отражено поступление денежных средств, полученных безвозмездно безналичным путем от другой организации.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

– 750 000 руб. – отражено поступление денежных средств.

Правильная проводка :

ДЕБЕТ 51 «Расчетные счета» КРЕДИТ 98 «Доходы будущих периодов»

– 750 000 руб. – отражено поступление денежных средств.