

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Владимирский государственный университет
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых»

Е. В. ГАВРИЧЕНКО
Н. А. КОРНИЕНКО

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ (УЧЕТ РЕСУРСОВ)

Учебное пособие



Владимир 2016

УДК 657+338.2

ББК 65.052.2

Г12

Рецензенты:

Доктор экономических наук, профессор
зав. кафедрой экономики Владимирского филиала
Российской академии народного хозяйства и государственной
службы при Президенте РФ

О. Б. Дигилина

Доктор экономических наук
профессор кафедры менеджмента и маркетинга
Владимирского государственного университета
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых

Ю. А. Дмитриев

Печатается по решению редакционно-издательского совета ВлГУ

Гавриченко, Е. В.

Г12 Бухгалтерский финансовый и управленческий учет (учет ресурсов) : учеб. пособие / Е. В. Гавриченко, Н. А. Корниенко ; Владим. гос. ун-т им. А. Г. и Н. Г. Столетовых. – Владимир : Изд-во ВлГУ, 2016. – 83 с. – ISBN 978-5-9984-0702-4.

Содержит теоретический и практический материал по курсу «Бухгалтерский финансовый и управленческий учет», необходимый для изучения дисциплин «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерский финансовый учет».

Предназначено для студентов-бакалавров очной и заочной форм обучения по направлениям 38.03.01 – Экономика, 38.03.02 – Менеджмент, 38.03.05 – Бизнес-информатика. Разработано в соответствии с учебным планом образовательной программы по данным направлениям, осуществляемым во Владимирском государственном университете, позволяет получить теоретические знания и выработать необходимые практические навыки ведения бухгалтерского учета на предприятиях.

Рекомендовано для формирования профессиональных компетенций в соответствии с ФГОС ВО.

Ил. 7. Табл. 15. Библиогр.: 21 назв.

УДК 657+338.2

ББК 65.052.2

ISBN 978-5-9984-0702-4

© ВлГУ, 2016

ВВЕДЕНИЕ

На этапе создавшихся экономических условий для развития предприятий и организаций возникает острая проблема учета и контроля собственных ресурсов. Данное учебно-методическое пособие охватывает методы и способы ведения бухгалтерского финансового и управленческого учета, что является основой для ведения хозяйственной деятельности для любого предприятия или организации.

Учебное пособие «Бухгалтерский финансовый и управленческий учет» предназначено для усвоения дисциплин: «Бухгалтерский учет», «Учет и анализ», «Управленческий учет и контроль», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет» и прочих. Данные дисциплины включены в базовую часть профессионального цикла по направлениям 38.03.01 «Экономика», 38.03.02 «Менеджмент», 38.03.05 «Бизнес-информатика».

Целью изучения различных дисциплин, связанных с бухгалтерским учетом, является формирование у будущих бакалавров профессиональных компетенций по освоению теоретических знаний и практических навыков ведения бухгалтерского учета, контроля и планирования на основании записей в учетных регистрах.

Данное учебное пособие «Бухгалтерский финансовый и управленческий учет (учет ресурсов)» представляет интерес для бакалавров экономического направления для знакомства с основами учета, контроля и планирования ресурсов предприятий или организаций.

Каждая глава данного пособия сопровождается тестами и контрольными вопросами для проверки усвоенных знаний, что способствует планомерному изучению представленного материала.

Глава 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Понятие и сущность основных средств

Основные средства (ОС) – объекты имущества, используемые организацией в течение длительного времени (более 12 месяцев) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также в управленческих целях.

Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве ОС при единовременном выполнении следующих условий:

1. Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.
2. Объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев).
3. Организацией не предполагается последующая перепродажа данного объекта.
4. Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) в бухгалтерском учете к ОС относятся: здания, сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, жилища, вычислительная техника, оргтехника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и прочие виды материальных основных средств.

В хозяйственной деятельности организации существуют имущественные объекты, которые в бухгалтерском учете не относят к ОС: объекты стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Минфином Рос-

сии (**40 000 руб.**) в ред. Приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н; с 01.01.2016 лимит стоимости основных средств увеличивается до **100 000 руб.** (Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ), независимо от срока службы, кроме сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным фондам, независимо от их стоимости, а также прочие имущественные объекты в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» устанавливает правила формирования информации об основных средствах в бухгалтерском учете. Требования ПБУ 6/01 не применяются в отношении:

- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организации-изготовителя, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;

- предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;

- капитальных и финансовых вложений.

ОС, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03).

Другие ОС учитываются на счете 01 «Основные средства».

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

ОС в бухгалтерском учете могут быть оценены по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости.

ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость – сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление ОС, кроме НДС и иных возмещаемых налогов.

Первоначальной стоимостью ОС, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная с учредителями.

Первоначальной стоимостью ОС, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету, все расходы по предоставлению ОС и вводу их в эксплуатацию несет даритель.

Если организация в качестве ОС использует свою товарную продукцию, то, как следует из п. 26 Методических указаний № 91н, первоначальная стоимость основных средств определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих ОС. Учет и формирование затрат на производство ОС осуществляются в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией.

Первоначальная стоимость ОС подлежит изменению в бухгалтерском учете в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки ОС.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включаются в состав ОС ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всех работ.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией. По остаточной стоимости ОС отражаются в бухгалтерском балансе.

Восстановительная стоимость – стоимость ОС в современных условиях, при современных ценах и технике, стоимость, по которой оцениваются ОС после проведения переоценки, реконструкции, модернизации.

Переоценка – уточнение восстановительной стоимости ОС с целью приведения к современному уровню рыночных цен.

Переоценку ОС следует проводить не чаще одного раза в год на конец отчетного года. Если организация приняла решение о переоценке ОС, входящих в однородную группу, то в дальнейшем эти объекты должны переоцениваться регулярно.

На практике переоценка основных средств может быть использована:

- для определения реальной рыночной стоимости основного средства;
- привлечения инвестиций (например, для определения залоговой стоимости при получении кредита и др.);

- при планируемом увеличении уставного капитала (которое может потребоваться, например, для привлечения средств путем выпуска ценных бумаг);
- в целях финансового анализа для уточнения формирования себестоимости продукции и ее цены.

Проведение переоценки объектов основных средств является правом, а не обязанностью организаций. Переоцениваться могут только объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности.

Переоценка производится путем пересчета первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результатом переоценки является или *уценка* (восстановительная стоимость меньше остаточной), или *дооценка* (восстановительная стоимость больше остаточной) стоимости. После переоценки восстановительную стоимость принимают за первоначальную стоимость.

В процессе функционирования организации ОС изнашиваются. У каждого ОС существует свой срок полезного использования.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды (доход) организации. Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно при принятии объекта основных средств к учету в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы (в ред. постановлений Правительства РФ от 09.07.2003 № 415, от 08.08.2003 № 476, от 18.11.2006 № 697, от 12.09.2008 № 676, от 24.02.2009 № 165, от 10.12.2010 № 1011).

В случаях проведения модернизации или технического перевооружения срок полезного использования пересматривается.

В бухгалтерском учете срок определяется исходя из ожидаемого срока полезного использования объекта и ожидаемого физического износа, нормативно-правовых и других ограничений использования объекта.

Начисление амортизации, отражающее износ, осуществляется в течение всего срока полезного использования ОС.

Амортизация – процесс постепенного переноса стоимости основных средств на производимую продукцию (работы, услуги).

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

- по линейному способу исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- способу уменьшаемого остатка исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

- способу списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта. По ОС, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году;

- способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта ОС и предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования объекта ОС.

Амортизация не начисляется:

- по объектам ОС, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметами, музейным коллекциям, и др.);

- объектам жилищного фонда (если они не используются для получения дохода);

- объектам внешнего благоустройства, другим аналогичным объектам дорожного хозяйства;

- продуктивному скоту;

- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;

- объектам основных средств, используемым для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации, которые законсервированы и не используются в производстве продукции; при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации или для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта, или до момента выбытия объекта из состава амортизируемого имущества.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается в случае перевода объекта по решению руководителя организации *на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период реконструкции, модернизации и капитального ремонта объекта продолжительностью более 12 месяцев.*

Реконструкция – переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и номенклатуры продукции (ст. 257 НК РФ).

Техническое перевооружение – комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации, автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным (ст. 257 НК РФ).

Модернизация и реконструкция проводятся с целью улучшения качественных характеристик ОС. Затраты на их осуществление относятся на увеличение первоначальной стоимости ОС, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств.

По окончании амортизационного периода ОС подлежит списанию и реновации (замене на новое).

1.2. Отражение основных средств в бухгалтерском учете

Основные средства поступают в организацию:

1. От учредителей в счет вклада в уставный капитал.
2. В результате строительства.
3. Путем приобретения за плату.
4. Путем безвозмездной передачи.
5. По договору мены.

При получении ОС в бухгалтерском учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» собираются все расходы по получению и доведению до работоспособного состояния, которые формируют первоначальную стоимость основных средств. Сумма НДС по приобретенным ОС учитывается отдельно на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» (более подробно учет НДС представлен в п. 2.2). При вводе основных средств в эксплуатацию первоначальная стоимость объектов списывается с счета 08 и далее будет учитываться на счете 01 «Основные средства» (рис. 1).

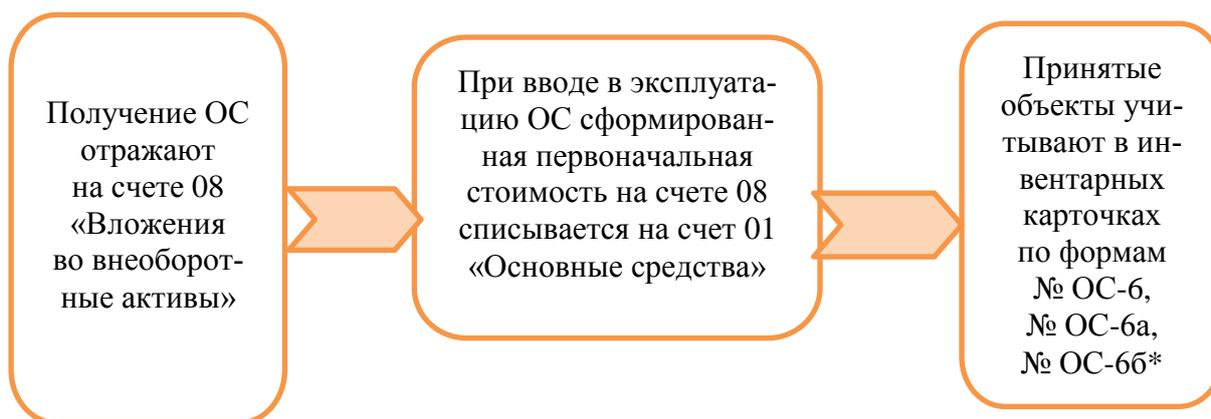


Рис. 1. Учет приобретения основных средств

В организацию могут поступать основные средства, цена которых выражена в условных единицах. Так как на территории Российской Федерации бухгалтерский учет производится в рублях, то стоимость пересчитывается на рубли по курсу ЦБ РФ на момент отражения операции.

Ввод в эксплуатацию основных средств осуществляется на основании письменного приказа (распоряжения) руководителя организации или на основании Акта ввода в эксплуатацию.

* Инвентарная книга по форме № ОС-6б предназначена для учета на малых предприятиях.

В бухгалтерии составляют Акт приема-передачи основных средств по формам № ОС-1, № ОС-1а (для ввода в эксплуатацию зданий и сооружений), № ОС-1б (при одновременном вводе в эксплуатацию нескольких объектов основных средств).

Принятые объекты учитывают в инвентарных карточках по формам № ОС-6, № ОС-6а (для группы объектов). Инвентарная книга по форме № ОС-6б предназначена для учета на малых предприятиях.

Основные операции по поступлению ОС отражены в табл. 1.

Таблица 1. *Корреспонденция счетов по поступлению ОС*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Получены основные средства от учредителей			
1.1	Отражена задолженность учредителей по вкладам	75-1	80
1.2	Поступили ОС в счет вклада в уставный капитал	08	75-1
1.3	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
2. Построены основные средства			
2.1. Подрядным способом (строительство выполняет подрядчик)			
2.1.1	Сформирована стоимость подрядных работ	08	60
2.1.2	Учтена стоимость подрядных работ	01	08
2.2. Хозяйственным способом (организация строит сама)			
2.2.1	Списаны материалы на строительство	08	10
2.2.2	Начисленная сотрудникам, занятым строительством, зарплата	08	70
2.2.3	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
3. Приобретены основные средства			
3.1. Нетребующие монтажа			
3.1.1	Начислено поставщику по счету	08	60
3.1.2	Учтены расходы на доставку	08	76, 60, 23...
3.1.3	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
3.2. Требующие монтажа			
3.2.1	Начислено поставщику за оборудование	07	60
3.2.2	Оборудование передано в монтаж	08	07
3.2.3	Списаны затраты на монтаж	08	10, 70, 69...
3.2.4	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
4. Получены по договору мены основные средства			
4.1	Реализованы материалы по договору мены	62	91
4.2	Списана стоимость материалов	91	10
4.3	Оприходовано основное средство	08	60
4.4	Произведен зачет стоимости материалов и ОС	60	62
4.5	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
5. Получены безвозмездно основные средства			
5.1	Приняты к учету основные средства (счет 91)	01	91
5.2	Приняты к учету основные средства (счет 98)	01	98-2

Объекты стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу (малоценные ОС), могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов:

Дебет 10 – Кредит 60 (отражена стоимость малоценных ОС при поступлении);

Дебет 20 (26, 44, ...) – Кредит 10 (списана стоимость ОС при отпуске в производство);

Дебет 09 – Кредит 68 (отражен отложенный налоговый актив (ОНА)).

В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

При использовании ОС их стоимость постепенно «перетекает» на себестоимость продукции, работ, услуг, т. е. ОС амортизируются.

Зачем это нужно? Существует несколько точек зрения на экономический смысл амортизации. Некоторые специалисты считают, что при помощи механизма амортизации создаются потоки денежных средств, которые в дальнейшем будут направлены на воспроизводство основных фондов, другие – рассматривают амортизацию как способ «размазывания» крупномасштабных расходов по периодам согласно принципу начисления.

Пример. Работает фирма, тратит деньги на обеспечение производства, производит продукцию, продает ее. После выпуска продукции формируется ее себестоимость, к себестоимости прибавляется величина желаемой прибыли, в результате образуется цена. Затраты на основные средства подлежат включению в состав себестоимости продукции на равномерной основе, так как если единовременно списать все затраты на себестоимость, цены на продукцию увеличатся в разы и станут неконкурентными.

Сумма амортизации определяется в бухгалтерском финансовом учете ежемесячно в соответствии со способом амортизации, зафиксированным в учетной политике этой организации, и сроком его полезного использования, отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества, т. е. по тем ОС, которые подлежат амортизации.

По объектам жилищного фонда предприятий жилищно-коммунального хозяйства производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчисле-

ний. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Учет сумм амортизации ведется на счете 02 «Амортизация основных средств». В табл. 2 приведены операции по начислению амортизации ОС.

Списание амортизации производится при выбытии основного средства.

Таблица 2. *Корреспонденция счетов по начислению амортизации*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация основных средств	20, 23, 26, 44...	02
2	Списана амортизация	02	01-В
3	Начислен износ	010	–
4	Корреспонденция при переоценке амортизации	–	–

Таким образом, на счете 01 «Основные средства» первоначальная стоимость в процессе жизни ОС не меняется. Она может измениться только в результате переоценки или капитального ремонта, реконструкции или модернизации.

Зачем это нужно? Организация год назад купила станок за 100 000 руб, за год начисленная амортизация 5 000 руб., таким образом остаточная стоимость 95 000 руб. должна быть отражена в балансе по строке «Основные средства».

Но! В истекшем году фирмой-производителем было выпущено в свет новое поколение станков, поэтому купленный год назад станок автоматически устарел, на рынке его можно продать только за 80 000 руб. При помощи процедуры переоценки станок будет учтен на балансе по рыночной стоимости 80 000 руб., что позволит соблюсти принципы полноты и достоверности при подготовке финансовой отчетности.

Решение о проведении (непроведении) переоценки закрепляется в приказе об учетной политике организации. В приказе нужно отразить:

- объекты, которые подлежат переоценке: все ОС или отдельные группы однородных объектов ОС;
- методику отражения переоценки на счетах бухгалтерского учета;
- лиц, ответственных за проведение переоценки.

Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Результаты переоценки (дооценки или уценки) ОС следует отражать в бухгалтерском учете обособленно. Сумму дооценки учитывают на счете 83 «Добавочный капитал», а сумму уценки – на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе прочих расходов. Сумма уценки ОС в результате переоценки, а также сумма дооценки, равная сумме его уценки за прошлые годы, отражаются в составе прочих доходов и расходов на счете 91. Суммы амортизационных отчислений тоже будут изменяться в зависимости от результатов переоценки.

При выбытии объекта ОС сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Отражение переоценки на счетах бухгалтерского учета представлено в табл. 3.

Таблица 3. *Корреспонденция счетов по переоценке*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Дооценка			
1.1	Увеличена первоначальная стоимость основных средств	01	83/91.1
1.2	Увеличена начисленная амортизация основных средств	83/91.2	02
2. Уценка			
2.1	Уменьшена первоначальная стоимость основных средств	83/91.2	01
2.2	Уменьшена начисленная амортизация основных средств	02	83/91.1

В налоговом учете результаты переоценки ОС не учитываются. В целях налогового учета при проведении организацией переоценки (уценки) стоимости объектов ОС положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения.

Результаты переоценки не будут изменять налоговую базу по налогу на прибыль, но будут влиять на сумму налога на имущество. Это приводит к возникновению разницы между суммой амортизации, начисляемой в бухгалтерском учете, и суммой амортизации в налого-

вом учете. Разница между суммами амортизации образует постоянную разницу, которая приводит к возникновению постоянного налогового актива (ПНА) (п. 7 ПБУ 18/02).

При текущем ремонте ОС учет ведется в следующих направлениях:

1. Единовременное включение расходов на текущий ремонт в состав текущих расходов в случае, если сумма ремонта не оказывает существенного влияния на финансовый результат деятельности организации (Дебет 25 (23, 26, ...) Кредит 10 (70, 69, ...) учтена стоимость текущего ремонта).

2. Равномерное отнесение затрат на себестоимость продукции путем:

- создания резерва на ремонт ОС, учет осуществляется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- использования резерва по счету 97 «Расходы будущих периодов».

Порядок формирования и использования резерва сводится к следующему: отчисления в резерв списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего периода. Затем сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва.

Если по итогам отчетного периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то в бухгалтерском учете производят доначисление резерва путем отнесения суммы на расходы будущих периодов. В обратном случае (если выявлен излишек средств ремонтного фонда) «лишние» суммы сторнируются (уменьшается сумма текущих расходов).

Согласно Налоговому кодексу (ст. 260) расходы на ремонт ОС признаются в размере фактических затрат в составе прочих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены.

Для обеспечения равномерного признания расходов организация вправе создавать резервы под предстоящий ремонт ОС. В этом случае отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости ОС и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике. Предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину расходов на ремонт за последние три года.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции (табл. 4).

При проведении капитального ремонта, реконструкции, модернизации учет расходов ведется на счете 08 на соответствующем субсчете в корреспонденции со счетами учета затрат (см. табл. 1, строительство ОС собственными силами).

Таблица 4. *Корреспонденция счетов по отражению ремонта*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Расходы на ремонт списываются единовременно		20, 25, 26, 44	10, 70, 69, 60
2. Образование и использование ремонтного фонда			
2.1	Ежемесячные отчисления в ремонтный фонд	20, 25, 26, 44	96
2.2	Списание затрат за счет ремонтного фонда	96	10, 70, 69, 60
2.3	Списание суммы превышения фактических затрат	97	10, 70, 69, 60
2.4	Списание суммы превышения ремонтного фонда	20, 25, 26, 44	96
3. Отнесение затрат на расходы будущих периодов			
3.1	Списывается сумма фактических затрат на ремонт	97	10, 70, 69, 60
3.2	Ежемесячное списание затрат на себестоимость продукции	20, 25, 26, 44	97

После проведения капитального ремонта, реконструкции или модернизации необходимо оформить Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3, который служит основанием для изменения первоначальной стоимости основного средства.

В результате эксплуатации ОС возникает необходимость их выбытия из организации, это происходит в случаях:

- 1) списания по причине непригодности к дальнейшему использованию;
- 2) продажи на сторону;
- 3) безвозмездной передачи;
- 4) передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- 5) сдачи имущества в аренду, лизинг;
- 6) реализации по договорам мены и т. д.

Не признается выбытием основного средства его перемещение между структурными подразделениями организации. Также если ОС временно перестает использоваться (например, при необходимости реконструкции или монтажа дополнительного оборудования), оснований для его списания нет.

Стоимость объекта ОС, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета выбытие ОС организация отражает развернуто в составе прочих доходов и расходов.

Для списания ОС к счету 01 открывают субсчет 01-В «Выбытие основных средств».

По дебету счета 91 отражаются списание остаточной стоимости и затраты, связанные с выбытием, а по кредиту – сумма износа, выручка от продажи, стоимость оприходованных ценностей (табл. 5).

Таблица 5. Корреспонденция счетов по выбытию ОС

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списание основного средства за непригодностью			
1.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
1.2	Списание амортизации	02	01-В
1.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
2. Продажа имущества			
2.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
2.2	Списание амортизации	02	01-В
2.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
2.4	Получена выручка от продажи	62	91
2.5	Учен НДС от продажи	91	68
3. Безвозмездная передача имущества			
3.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
3.2	Списание амортизации	02	01-В
3.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
3.4	Списание расходов, связанных с передачей	91	10, 70, 69...
3.5	Начислен НДС исходя из рыночной цены передаваемого объекта	91	68
4. Передача в счет вклада в уставный капитал			
4.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
4.2	Списание амортизации	02	01-В
4.3	Передача в счет вклада в уставный капитал	58	01-В
5. Списана сумма дооценки (при ее наличии)		83	84

Доходы и расходы от списания отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Для целей налогообложения доходы и расходы от ликвидации основных средств включаются в состав внереализационных. При этом учет расходов от ликвидации производится единовременно (кроме случаев получения убытков).

Организация определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода). При этом прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав доходов от реализации в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества, а убыток отражается в аналитическом учете как прочие расходы организации равными долями.

Выбытие ОС оформляется унифицированными первичными документами. При списании объекта за непригодностью необходимо оформить Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных) по форме № ОС-4 или № ОС-4б (если списывается группа объектов).

Если производится списание автотранспортных средств, оформляют Акт о списании по форме № ОС-4а.

Если основное средство было продано, передано в счет вклада в уставный капитал или передано на безвозмездной основе, акты о списании не составляются. Такого рода передача оформляется актами приемки-передачи основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б).

Первоначальная стоимость основного средства может измениться в связи с частичной ликвидацией данного объекта (абзац 2 п. 14 ПБУ 6/01, абзац 2 п. 41 Методических указаний). В данном случае происходит выбытие части основного средства.

Затраты, понесенные при ликвидации части ОС, не влияют на его первоначальную стоимость, а учитываются в составе прочих расходов.

После частичной ликвидации основного средства изменится сумма амортизационных отчислений (п. 19 ПБУ 6/01, пп. 54, 55, 57 Методических указаний). По-новому начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было частично ликвидировано основное средство (п. 21 ПБУ 6/01, п. 61 Методических указаний).

Контроль за сохранностью ОС осуществляется в процессе инвентаризации, которая проводится ежегодно в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и на основании письменного приказа руководителя (форма № ИНВ-22).

Инвентаризация обязательна перед составлением годовой отчетности. До начала инвентаризации проводится проверка инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета; технических паспортов или другой технической документации; документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи (форма № ИНВ-1) полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют данные или указаны неправильные, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

На ОС, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных ОС проверяются ОС, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись.

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличительные ведомости (форма № ИНВ-18). В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т. е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Выявленные при инвентаризации расхождения регулируются в следующем порядке:

- ОС, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию по рыночной стоимости и зачислению в состав прочих доходов организации на счете 91;

- недостатки относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостатчи порчи списываются на издержки. Учет недостатчи ведется на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

Задания для самоконтроля

Тестовые вопросы

1. Входят ли в первоначальную стоимость основного средства затраты за доставку и зарплата грузчикам?

- а) нет, не входят;
- б) входят только расходы за доставку;
- в) да, все входит.

2. В каком случае оборудование не должно относиться к основным средствам в бухгалтерском учете?

- а) оборудование предназначено для использования в течение 18 месяцев;
- б) оборудование приобретено, но не оплачено;
- в) оборудование приобретено в целях его последующей перепродажи;
- г) оборудование всегда должно относиться к основным средствам в бухгалтерском учете.

3. Сколько существует способов начисления амортизации основных средств для целей бухгалтерского учета?

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4.

4. Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому и налоговому учету, подлежит изменению в случаях:

- а) их перемещения;
- б) морального и физического износа;
- в) реконструкции и модернизации;

г) изменение первоначальной стоимости, в которой они приняты к учету, не допускается.

5. Какой субсчет используется для учета НДС при приобретении основных средств?

- а) 19. 1;
- б) 19. 2;
- в) 19. 3.

6. Инвентарная карточка учета объекта основных средств применяется:

- а) для оформления продажи основных средств;
- б) оформления приобретения основных средств;
- в) оформления ввода основных средств в эксплуатацию;
- г) учета наличия основных средств, а также учета их движения внутри организации.

7. Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств в бухгалтерском и налоговом учете начинается:

- а) с первого числа месяца, в котором объект основных средств принят к учету (введен в эксплуатацию);
- б) с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта основных средств к учету (ввод в эксплуатацию);
- в) с даты постановки объекта основных средств на учет (даты ввода в эксплуатацию);
- г) организация может выбрать один из трех указанных вариантов, закрепив соответствующее положение в учетной политике.

8. Можно ли разделить один объект ОС на несколько?

- а) да, можно;
- б) можно, только в бухгалтерском учете;
- в) можно, только в налоговом учете;
- г) нет, нельзя.

9. Какими бухгалтерскими записями может отражаться списание основных средств?

- а) Д01(субсчет «Выбытие ОС»)–К01;
Д02–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
Д91.2–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
- б) Д01–К01(субсчет «Выбытие ОС»);

- Д 91.2–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
- Д 01(субсчет «Выбытие ОС»)–К02;
- в) Д 01–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
- Д 02–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
- Д 91.2–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
- г) Д 01(субсчет «Выбытие ОС»)–К01;
- Д 91.02–К01(субсчет «Выбытие ОС»);
- Д 91.02–К02.

10. Нужно ли арендатору отражать в учете арендованное основное средство?

- а) нет, не нужно;
- б) нужно, на счете 01 с пометкой «арендованное»;
- в) нужно, на забалансовом счете 001.

11. Инвентарный номер присваивается:

- а) каждому объекту основных средств;
- б) только зданиям и сооружениям;
- в) только объектам с высокой стоимостью;
- г) зданиям, сооружениям и транспортным средствам.

12. Основное средство передано в аренду. Кто начисляет амортизацию этого ОС?

- а) арендатор;
- б) арендодатель.

Контрольные вопросы

1. Каковы признаки отнесения объекта учета к основным средствам?
2. Каким основным нормативным документом регулируется учет основных средств?
3. Что является учетной единицей основных средств в организации?
4. Что такое первоначальная стоимость основного средства? Каким образом формируется первоначальная стоимость основного средства?
5. Входит ли НДС в состав первоначальной стоимости основных средств?
6. Каким образом определить величину НДС, выделяемую из договорной стоимости приобретения основного средства?

7. Что такое срок полезного использования основных средств? Каким образом определяется срок полезного использования основных средств для целей бухгалтерского учета?
8. Что такое амортизация основных средств и как она связана с их износом? Какие способы амортизации основных средств установлены нормативно?
9. Каковы временные рамки и период начисления амортизации основных средств?
10. В чем сущность ускоренных методов начисления амортизации?
11. К каким объектам основных средств применим способ начисления амортизации, пропорциональный объему продукции?
12. Как влияет коэффициент ускорения амортизации при начислении способом уменьшаемого остатка на величину остаточной стоимости по годам и месяцам эксплуатации?
13. Для каких объектов характерно начисление амортизации способом пропорционально объему продукции?
14. Каким образом отражается использование ремонтного фонда в течение года при его недостатке?
15. Чем текущий ремонт отличается от капитального ремонта?
16. Что такое инвентаризация основных средств?
17. Что является основанием для проведения неплановой инвентаризации основных средств в организации?
18. Какая сторона договора аренды основных средств начисляет амортизацию?
19. Что такое лизинг основных средств?
20. Какими бухгалтерскими записями отражается начисление амортизации основных средств?
21. Каков порядок предъявления к вычету НДС по приобретенным основным средствам?
22. В какой мере допускается замена недостающих основных средств другими основными средствами, выявленными при инвентаризации?
23. Каким образом учитываются затраты на демонтаж основных средств при списании основных средств?

Глава 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

2.1. Понятие и сущность нематериальных активов

Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» объекты признаются нематериальными активами (НМА), если выполняются следующие критерии признания:

- 1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;
- 2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также существует контроль над объектом;
- 3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- 4) объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев или обычного операционного цикла);
- 5) организацией не предполагается продажа объекта (в течение 12 мес или обычного операционного цикла);
- 6) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- 7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К НМА относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания, деловая репутация организации.

Деловая репутация – это разность между ценой покупки организации как единого имущественно-хозяйственного комплекса и стоимостью его чистых активов.

Разница может быть либо положительной, либо отрицательной. Положительную деловую репутацию рассматривают как отдельный инвентарный объект и амортизируют в течение 20 лет линейным способом, отрицательную – в полной сумме относят на финансовый результат периода в составе прочих доходов.

Расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации не являются нематериальными активами.

По общему правилу на счете 04 «Нематериальные активы» учитываются только те НМА, на которые у организации есть исключительные права. В отношении сложных объектов есть исключение, которое следует из ПБУ 14/2007, т. е. сложные объекты, на которые у организации есть как исключительные, так и неисключительные права, в соответствии со ст. 1240 Гражданского кодекса РФ можно учесть на счете 04. Какие сложные объекты отнести к НМА, организация решает самостоятельно. При этом критерии нужно закрепить в приказе об учетной политике.

Учет НМА во многом схож с учетом объектов ОС. Порядок формирования первоначальной стоимости ОС и НМА и списания их на расходы во многом совпадает. Тем не менее есть ряд различий в их учете, а значит, и в применении ПБУ 18/02 (рис. 2).



Рис. 2. Схема учетных действий при возникновении ОС и НМА

Самым сложным при учете НМА является их оценка как при поступлении, так и при эксплуатации.

Нематериальные активы принимаются к учету в соответствии с ПБУ 14/2007 по фактической (первоначальной) стоимости.

Первоначальная стоимость – это стоимость НМА, по которой он первоначально учитывается. Эта стоимость состоит из затрат на приобретение или создание актива и его доведение до состояния, в котором он может использоваться на предприятии.

При этом фактическими расходами на приобретение признают документально подтвержденные расходы при поступлении и доведении актива до работоспособного состояния (см. ПБУ 14/2007).

При создании НМА к расходам относятся только те, которые документально отражают осуществление создания НМА и подтверждаются «Справкой о затратах, включенных в первоначальную стоимость нематериального актива»; при внесенных учредителями НМА в счет их вкладов в уставный капитал предприятия – по договоренности сторон; при получении безвозмездно у других предприятий – экспертным путем (с помощью эксперта-оценщика).

Стоимость НМА, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

При последующей оценке НМА может быть переоценен или подлежать обесценению. Процедура переоценки осуществляется аналогично процедуре переоценки ОС и будет отражать рыночную стоимость НМА.

НМА могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО 36 «Обесценение активов».

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект. На балансе нематериальные активы учитываются по остаточной стоимости, которая определяется как разница между первоначальной (или переоцененной) стоимостью, накопленной амортизацией и обесценением.

Амортизация исчисляется по нормам, установленным самой организацией исходя из стоимости НМА и срока их полезного использования.

Срок полезного использования – это срок, в течение которого объект НМА приносит предприятию доход. Срок определяется организацией самостоятельно исходя:

- 1) из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
- 2) ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход);
- 3) количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В соответствии с п. 27 ПБУ 14/2007 срок полезного использования НМА ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В случае когда срок полезного использования определить невозможно, он признается равным: *для целей бухгалтерского учета 20 годам, для целей налогового учета 10 годам* (но не более срока деятельности организации).

Для налогового учета по следующим НМА: исключительное право на изобретение (промышленный образец, полезную модель), на использование программ для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, селекционные достижения, владение ноу-хау – срок полезного использования может составлять минимум 2 года (действует с 01.01.2011 г., ФЗ от 28.12.2010. № 305-ФЗ). По тем НМА, которые начали амортизироваться до этой даты, амортизация начисляется в прежнем порядке и ее пересчет не производится.

Амортизация НМА начисляется линейным способом, способом уменьшаемого остатка и пропорционально объему выпускаемой продукции (работ, услуг).

В процессе эксплуатации НМА чаще подвергаются моральному износу чем физическому, поэтому они будут списываться с учета в связи с потерей доходных качеств.

2.2. Отражение нематериальных активов в бухгалтерском учете

Поступление НМА в организацию происходит в следующих случаях (учет НМА осуществляется аналогично учету ОС):

1. Приобретение НМА за плату. При покупке НМА основанием для записей на счетах служат наличные первичные документы, полученные от поставщика: договор, накладная, счет-фактура. Расходы на приобретение (начисление поставщикам; оплата за сопутствующие услуги; невозмещаемые налоги) отражаются как внеоборотные активы на счете 08. Также на этом счете отражаются расходы на доведение объекта до состояния, пригодного для эксплуатации.

В момент принятия на учет приобретенных НМА сформированная первоначальная стоимость списывается со счета 08 на счет 04 «Нематериальные активы».

НДС по приобретенным или созданным НМА учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками и подрядчиками и прочими дебиторами и кредиторами. После принятия на учет НМА суммы НДС списываются в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (табл. 6).

Таблица 6. *Корреспонденция счетов поступления НМА*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Стоимость приобретенных нематериальных активов	08-5	76/60
2	НДС по приобретенным нематериальным активам	19-2	76/60
3	<i>Отражены затраты по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию:</i>	08-5	10, 70, 69...
4	Оплачены полученные нематериальные активы	76/60	51
5	Оприходованы объекты нематериальных активов	04	08-5
6	Зачет суммы НДС	68	19-2

2. Создание НМА собственными силами или с привлечением сторонних исполнителей (учет осуществляется аналогично учету поступления ОС).

3. Внесение НМА в счет вклада в уставный капитал (учет осуществляется аналогично учету поступления ОС).
4. Получение НМА на безвозмездной основе (учет осуществляется аналогично учету поступления ОС).
5. Приобретение нематериальных активов по договору мены.
6. Приобретение НМА по договору мены, предусматривающему оплату неденежными средствами. Стоимость полученных НМА отражается по дебету счета 08 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами». В этом случае первоначальная стоимость приобретаемого НМА определяется в учете исходя из стоимости передаваемых активов.

Аналитический учет наличия и движения НМА ведется в бухгалтерии по карточкам учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

В случае если отсутствуют объекты НМА, по которым есть различия по составу объектов и порядку начисления амортизации, то достаточно использовать карточку (форма № НМА-1) для целей бухгалтерского финансового учета.

Начисление амортизации производится ежемесячно и начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, заканчивается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания объекта с учета.

Организация, установившая в своей учетной политике применение нелинейного метода амортизации, применяет к нормам амортизации повышающие (понижающие) коэффициенты в соответствии со ст. 259.3 НК РФ.

Методика расчета амортизационных отчислений по каждому способу аналогична методике соответствующих способов расчета амортизации по ОС.

Способы отражения амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета:

- 1) накопление сумм амортизации на отдельном счете (счет 05 «Амортизация нематериальных активов»);
- 2) уменьшение первоначальной стоимости объекта на счете 04.

На счетах бухгалтерского учета амортизация НМА будет отражаться в зависимости от выбора способа учета в организации, закрепленной в учетной политике (табл. 7).

Таблица 7. *Корреспонденция счетов по начислению амортизации НМА*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Принят к учету объект нематериальных активов	04	08.х
2	<i>По итогам месяца начислена амортизация по объекту нематериальных активов</i>		
2.1	С использованием счета для учета амортизации	20, 44...	05
2.2	Без использования счета для учета амортизации	20, 44...	04

Выбытие объектов нематериальных активов происходит в следующих случаях:

1. Списание объекта НМА за непригодностью в связи с полной амортизацией и потерей доходных качеств.

2. Продажа нематериальных активов.

Основание для списания – акты передачи нематериальных активов, акты на списание нематериальных активов, протоколы собрания акционеров или участников совместной деятельности, приказы.

При продаже продается не сам объект НМА, а право на его использование. При реализации нематериальных активов основанием для записей на счетах являются счет, выписываемый покупателю, и акт (накладная) приемки-передачи.

В бухгалтерском учете отражается выручка от продажи. Если сумма выручки превышает остаточную стоимость НМА и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки» (табл. 8).

Если же остаточная стоимость не возмещается выручкой от реализации, то разницу списывают с кредита счета прочих доходов и расходов в дебет счета прибылей и убытков. Сам объект и начисленная по нему амортизация не изменяются.

Если продается сам НМА, в бухгалтерском учете отражается одновременно списание объекта и начисленной по нему амортизации, а остаточная стоимость относится на счет прочих доходов и расходов.

Оборот по продаже НМА облагается НДС. Для определения сумм НДС по проданным нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения НМА, а именно с НДС или без него.

Таблица 8. *Корреспонденция счетов по реализации НМА*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Отражен доход от продаж и нематериального актива	76	91
2	Начислен НДС с реализации	91	68
3	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
4	Списана остаточная стоимость нематериального актива	91	04
5	Поступили денежные средства от покупателя	51	76

3. Безвозмездная передача нематериальных активов (табл. 9).

В бухгалтерском учете отражается списание первоначальной стоимости, амортизации и отражение остаточной стоимости.

В соответствии со ст. 146 НК РФ передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией и облагается НДС. В данном случае выбытия плательщиком НДС является передающая сторона.

Таблица 9. *Корреспонденция счетов по безвозмездной передаче НМА*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списана начисленная амортизация	05	04
2	Списана остаточная стоимость нематериального актива	91	04
3	Начислен НДС при безвозмездной передаче	91	68

При выбытии НМА в результате продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается с кредита счета учета нематериальных активов в дебет счета амортизации НМА. Остаточная стоимость списывается в дебет счета прочих доходов и расходов. Туда же относят и все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и суммы НДС по проданным и безвозмездно переданным объектам. Финансовый результат от выбытия НМА формируется на счете прибылей и убытков.

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

4. Внесение объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал других организаций (учет ведется аналогично учету ОС).

5. Передача объектов нематериальных активов по договору мены (учет ведется аналогично учету ОС).

В налоговом учете первоначальная стоимость, сумма амортизационных начислений, а также остаточная стоимость НМА должны быть отражены в регистрах налогового учета. Регистры являются документами, подтверждающими ведение налогового учета. Формы регистров разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и утверждаются приложениями к учетной политике для целей налогообложения. Для целей налогообложения амортизируемым имуществом признается НМА со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса РФ).

НИОКР по завершении могут стать амортизируемым имуществом, если организация оформит исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, которые в соответствии с налоговым законодательством признаются нематериальными активами (п. 3 ст. 257 НК РФ).

Согласно ст. 262 НК РФ при списании стоимости НМА на расходы текущего периода организация может выбрать один из трех вариантов (п. 9 ст. 262 НК РФ):

1. Нематериальные активы амортизируются в обычном для НМА порядке. Для этого согласно п. 2 ст. 258 НК РФ определяется срок полезного использования исходя:

- из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства, а по некоторым НМА – на собственное усмотрение, но не менее двух лет (п. 2 ст. 258 НК РФ);
- полезного срока использования НМА, обусловленного производственной программой или бизнес-планом.

2. Нематериальные активы – бывшие НИОКР – учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение 2 лет. Если стоимость НМА, созданного в результате НИОКР, не существенна (а его использование предполагается в течение непродолжительного времени) и не включена в состав прямых

расходов в соответствии со ст. 318 НК РФ, то этот вариант по срокам списания и несложном подходе, очевидно, имеет больше преимуществ перед первым.

3. НМА могут иметь минимальную стоимость или вообще не иметь стоимости в случае списания затрат в периоде их осуществления, например, через созданный резерв по обесценению НИОКР или при списании расходов по НИОКР сразу после завершения очередного этапа работ.

Порядок учета амортизационных отчислений по НМА отражается в учетной политике для целей налогообложения. При этом суммы расходов на НИОКР, ранее включенные в состав прочих расходов, восстановлению и включению в первоначальную стоимость НМА не подлежат.

В новой редакции ст. 262 НК РФ по НМА также предусмотрено, что в случае реализации НМА, полученного в результате осуществления расходов на НИОКР по Перечню научных работ, установленному Правительством Российской Федерации (Постановление № 988), с убытком, убыток не учитывается для целей налогообложения.

Задания для самоконтроля

Тестовые вопросы

1. Критериями признания объектов в качестве нематериальных активов являются:

- а) наличие материально-вещественной структуры;
- б) использование в производстве продукции (работ, услуг);
- в) использование в течение ближайших 12 месяцев;
- г) принадлежность права собственности на данное имущество организации;
- д) возможность идентификации актива от другого имущества.

2. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит:

- а) выполнение объектом самостоятельной функции в производстве продукции;
- б) отдельный юридически оформленный документ, подтверждающий право организации на данный актив;
- в) возможность распоряжаться данным объектом отдельно от других объектов.

3. В состав фактических расходов на приобретение нематериальных активов включаются следующие элементы:

- а) оплата консультативных услуг по организации бухгалтерского учета нематериальных активов;
- б) стоимость лицензии на осуществление деятельности, в которой будет использоваться приобретаемый нематериальный актив;
- в) патентные пошлины, уплаченные в связи с приобретением исключительных прав правообладателя;
- г) невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением объекта нематериальных активов.

4. Организация приобрела патент на производство продукции, но оказалось, что технологию необходимо доработать с учетом особенностей местного сырья. Расходы на оплату труда работников инженерно-технической службы организации следует относить:

- а) на увеличение стоимости патента;
- б) расходы будущих периодов;
- в) текущие расходы организации;
- г) прочие расходы организации.

5. При принятии на учет нематериальных активов операция, охарактеризованная в п. 4, подлежит оформлению:

- а) актом произвольной формы;
- б) актом унифицированной формы № ОС-1;
- в) инвентарной карточкой;
- г) карточкой унифицированной формы.
- д) путем принятия решения о сокращении срока полезного использования нематериальных активов.

6. В пояснениях к бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 14/2007 подлежат раскрытию:

- а) источники поступления нематериальных активов за отчетный период;
- б) способы оценки нематериальных активов, приобретенных за денежные средства;
- в) способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов.

•7. В случае какого вида выбытия нематериальных активов с баланса организации результат от выбытия не относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы»?

- а) при продаже;
- б) при списании из-за негодности к использованию;
- в) при передаче в совместную деятельность.

2.8. Дайте наиболее полное понятие нематериальных активов: это объекты:

- а) которые имеют денежную оценку и приносят доход;
- б) которые используются длительное время и приносят доход;
- в) обладающие способностью отчуждения и приносящие доход;
- г) используемые более одного года, обладающие способностью отчуждения, которые имеют денежную оценку и приносят доход.

•9. Какой записью на счетах отражают приобретение нематериальных активов у юридических и физических лиц?

- а) Дебет сч. 04 Кредит сч. 60, 76;
- б) Дебет сч. 08 Кредит сч. 60, 76;
- в) Дебет сч. 04 Кредит сч. 50, 51, 52;
- г) Дебет сч. 08 Кредит сч. 50, 51, 52.

•10. Какая бухгалтерская проводка составляется при оприходовании нематериальных активов, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал?

- а) Дебет сч. 04 Кредит сч. 80;
- б) Дебет сч. 01 Кредит сч. 75;
- в) Дебет сч. 04 Кредит сч. 75;
- г) Дебет сч. 04 Кредит сч. 08.

•11. Каковы способы начисления амортизации НМА?

- а) линейный, уменьшаемого остатка;
- б) пропорционально объему продукции, сумме чисел лет срока полезного использования;
- в) линейный, пропорционально объему продукции, способ уменьшаемого остатка;
- г) уменьшаемого остатка, пропорционально объему продукции.

•12. Что общего между нематериальными активами и основными средствами в части признания их в учете?

- а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- б) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, а также если организацией не предполагается их последующая переработка;
- в) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- г) совокупность приведенных выше условий.

Контрольные вопросы

1. Что такое нематериальные активы и в чем состоит необходимость выделения нематериальных активов как обособленного объекта учета?
2. Перечислите объекты нематериальных активов.
3. В чем отличие нематериальных активов от других видов имущества организации? Каким критериям должны отвечать объекты при отнесении их к нематериальным активам?
4. Какие документы подтверждают права на объекты интеллектуальной собственности?
5. Как начисляется амортизация по нематериальному активу и какие факторы влияют на ее величину?
6. Какие направления выбытия нематериальных активов существуют в практике хозяйствования?
7. Дайте понятие нематериальных активов. Приведите их состав.
8. Перечислите виды оценок нематериальных активов.
9. На каких синтетических счетах ведется учет нематериальных активов?
10. Как ведется аналитический учет нематериальных активов?
11. Какие бухгалтерские записи составляются при оприходовании нематериальных активов?
12. Приведите основные бухгалтерские проводки на выбытие нематериальных активов.
13. Укажите порядок записей продажи нематериальных активов по счету 91-4 «Продажа прочих активов».
14. Что понимается под сроком полезного использования нематериальных активов? Назовите способы определения этих сроков.
15. Перечислите способы начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам, раскройте их содержание.

16. По каким нематериальным активам амортизация не начисляется?
17. Перечислите основные бухгалтерские записи, которыми оформляется начисление амортизации по нематериальным объектам.
18. Какие вопросы подвергаются проверке при инвентаризации нематериальных активов?
19. При каких условиях нематериальные активы следует списать с баланса?
20. Как определить срок полезного использования объектов нематериальных активов?

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

3.1. Понятие и сущность материально-производственных запасов

Согласно ПБУ 5/01, посвященному учету материально-производственных запасов (МПЗ), к бухгалтерскому учету в качестве МПЗ принимаются активы, используемые в качестве: материалов, сырья и тому подобного при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); готовой продукции, предназначенной для продажи и управленческих нужд; товаров, используемых для перепродажи и собственных нужд.

Материалы являются одной из составных частей оборотных активов организации, целиком потребляемых в производственном процессе и полностью переносящих свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

Внутри каждой перечисленной группы (рис. 3) материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают их в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником и указывают в нем твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов существуют два варианта учета поступления материальных ценностей:

- по фактической стоимости приобретения (заготовления). *Фактические цены* – суммы, уплачиваемые в соответствии с договорами поставщикам (подрядчикам) за минусом возмещаемых налогов, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги.
- по учетным ценам. *Учетные цены* – цены, которые организация условно устанавливает самостоятельно для упрощения учета затрат на производство.

Конкретный вариант учета при поступлении МПЗ организация выбирает самостоятельно и утверждает его в учетной политике.

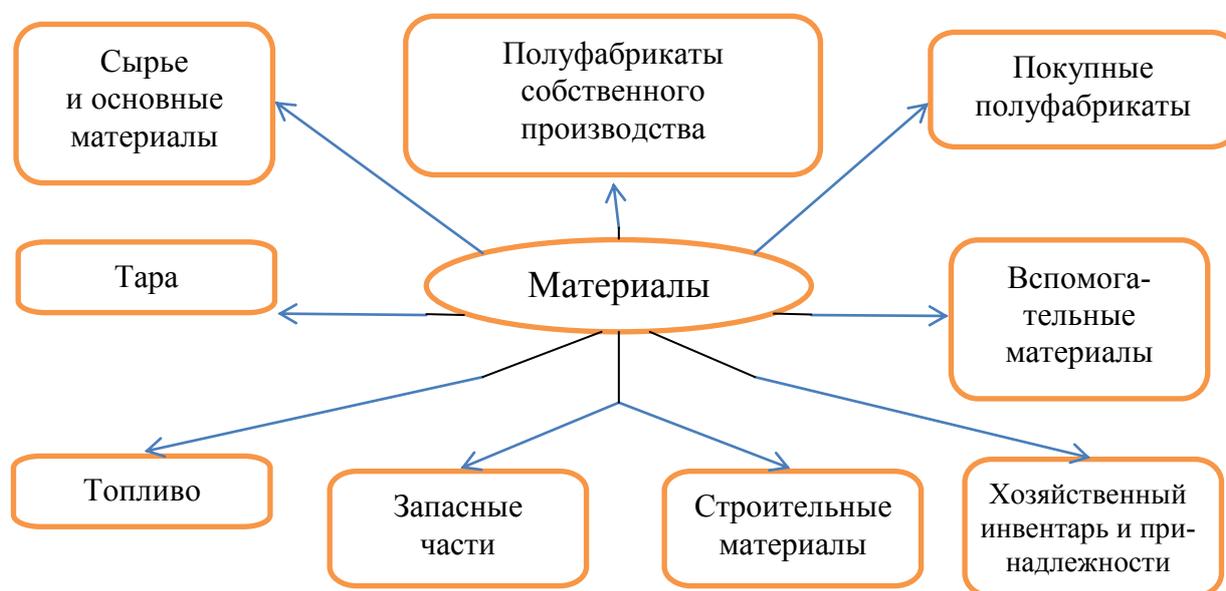


Рис. 3. Классификация материалов

При выбытии МПЗ их оценка (характеристика методов оценки представлена в табл. 10) производится одним из способов, который применяется по каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) средней себестоимости;
- 3) себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Таблица 10. Методы оценки МПЗ при их выбытии

Метод	Описание метода	Особенности применения
По себестоимости каждой единицы	Оцениваются МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгметаллы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга	Применяется в исключительных случаях (при небольшой номенклатуре материалов)
По средней себестоимости	Рассчитывается путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов, складывающихся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших в течение месяца запасов, на их количество	Наиболее распространенный способ
Способ ФИФО	Запасы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости запасов первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца	В условиях роста цен на приобретаемые материалы себестоимость приобретенной продукции минимальна, при этом оценка запасов и прибыли максимальна, а при падении цен, наоборот, запасы и прибыль минимизируется

Готовая продукция является частью МПЗ, предназначенных для продажи, и представляет собой конечный результат производственного цикла.

В бухгалтерском учете применяют следующие виды оценки готовой продукции:

- *производственная себестоимость*, которая включает все производственные затраты на выработку готовой продукции;
- *полная себестоимость*, которая состоит из производственной себестоимости с добавлением коммерческих расходов (расходов, связанных с реализацией, рекламой и другим, возмещаемых покупателями);
- *по трансфертным ценам*;
- *договорным ценам предприятия*;
- *розничным ценам* – ценам на товары, реализуемые через розничную торговую сеть. Они состоят из договорной цены и торговой добавки, которая идет на покрытие издержек обращения и образование дохода торговых организаций.

Товары – производственные запасы, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

В бухгалтерском учете организация может оценивать товары одним из следующих способов:

- по покупным ценам

$$\text{Покупная стоимость} = \text{цена поставщика (без НДС)} + \text{акцизы} + \text{таможенные пошлины}$$

- по продажным ценам

$$\text{Продажная цена} = \text{покупная цена} + \text{торговая наценка}$$

$$\text{Торговая наценка} = \text{расходы организации} + \text{прибыль от продажи} + \text{сумма НДС}$$

Способ оценки товаров должен быть утвержден в учетной политике организации.

Учет МПЗ осуществляется по каждому номенклатурному номеру отдельно в составе аналитического учета соответствующих счетов.

3.2. Отражение МПЗ в бухгалтерском учете

Для учета МПЗ применяют следующие синтетические счета: 10 «Материалы» с соответствующими субсчетами; 11 «Животные на выращивании и откорме»; 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция». Забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»; 003 «Материалы, принятые в переработку»; 004 «Товары, принятые на комиссию».

Материалы, поступают в организацию от поставщиков путем приобретения за плату. Также возможно поступление из собственного производства, от учредителей, при демонтаже оборудования, по бартерным операциям и т. д.

К счету «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета 2-го порядка: 1. «Сырье и материалы»; 2. «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»; 3. «Топливо»; 4. «Тара и тарные материалы»; 5. «Запасные части»; 6. «Прочие материалы»; 7. «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

8. «Строительные материалы»; 9. «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.; 10. «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»; 11. «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

На поступающие от поставщиков материалы на основании сопроводительных документов (накладная, счет-фактура) на складе выписывают приходный ордер (форма № М-4). Сведения из приходного ордера кладовщики заносят в Карточку учета материалов (форма № М-17).

Если при приемке материалов выявлено расхождение фактических данных с указанными в документах (количество, качество и т. д.) или сопроводительные документы отсутствуют (неотфактурованные поставки), то составляется Акт о приемке материалов (форма № М-7), материалы приходуются комиссией по учетным ценам, при этом приходный ордер не оформляется. Сумму излишка материалов относят на увеличение задолженности поставщику или принимают на ответственное хранение, при выявлении недостачи по вине поставщика ему направляется претензия.

Если организация получает материалы на складе поставщика, то экспедитору (шоферу) нужно выписать доверенность (по форме № М-2 или № М-2а)

Поступление материалов на склад из собственного производства оформляют требованием-накладной (форма № М-11). При поступлении материалов при демонтаже оформляется Акт по форме № М-35.

После приемки материалов все документы передаются в бухгалтерию.

Вариант учета поступления материалов должен быть закреплен в учетной политике.

Первый вариант, когда затраты по приобретению материалов отражаются на одноименном счете 10 «Материалы» (учет осуществляется по стоимости материалов и транспортно-заготовительным расходам по их приобретению), используют организации, работающие с небольшой номенклатурой материалов.

При втором варианте используют счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по дебету которого отражаются

фактические затраты на приобретение материальных ценностей, а по кредиту – учетная стоимость поступивших в организацию и оприходованных запасов.

Разница между учетной и фактической стоимостью списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на счете 16 разницы списываются (сторнируются при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов. При реализации материалов разницы на счете 16 списываются в дебет 91-2 «Прочие расходы».

Материальные ценности, принятые на ответственное хранение, и давальческое сырье, хранятся и учитываются отдельно на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые в переработку».

Выбытие материалов осуществляется при отпуске материалов в производство, передаче в использование для собственных нужд, реализации на сторону или ликвидации в результате чрезвычайных обстоятельств. отпуск материалов в производство оформляется лимитно-заборной картой (форма № М-8) если установлены нормы (лимиты) расхода материалов, или требованием-накладной (форма № М-11), если нормы не установлены. При продаже или ином выбытии материалов оформляют накладную на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Выбытие материалов отражается на счетах следующим образом:

Д 20(23,29) К10 – отпущены материалы в производство;

Д 08К10 – отпущены материалы на строительство хозяйственным способом;

Д 91К10 – списаны материалы при реализации (в том числе переданы безвозмездно).

Аналитический учет материалов ведется в местах хранения (на складах) и в бухгалтерии. На складах учет ведут материально ответственные лица на специальных карточках, которые открывают в бухгалтерии на каждое наименование и вид материалов. В карточках материально-ответственные лица отражают операции по поступлению и расходу материалов.

В бухгалтерии аналитический учет ведут одним из следующих способов:

1. Количественно-суммовой учет. Записи в карточках учета производятся на основании документов, полученных со склада.

2. Оперативно-бухгалтерский учет. В бухгалтерии карточки не ведутся, для учета используют проверенные карточки, заполненные на складах.

3. Суммовой учет. Учет ведется в разрезе мест хранения и материально ответственных лиц только в суммовом выражении.

При поступлении **товаров** оформляется акт о приемке товаров (форма № ТОРГ-1). Если количество и качество товаров не совпадает с данными, указанными в сопроводительных документах, дополнительно составляется акт об установленном расхождении (форма № ТОРГ-2).

В бухгалтерском учете поступление товаров и порядок отражения на счетах осуществляется одним из следующих способов (табл. 11).

1. По покупным ценам:

а) товары учитываются по фактической стоимости (на счете 41 «Товары»);

б) товары учитываются по учетной стоимости (с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»);

2. По продажным ценам: товары учитываются по продажной стоимости (с использованием счета 42 «Торговая наценка»).

Таблица 11. *Корреспонденция счетов при приобретении товаров*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1а. Учет по фактической стоимости			
1а.1	Приобретены товары у поставщика	41	60
1а.2	Учтена сумма транспортно-заготовительных расходов	41(44)	60
1а.3	Учтен НДС по приобретенным товарам и транспортно-заготовительным расходам	19	60
1б. Учет товаров по учетной стоимости			
1б.1	Учтена стоимость товаров поставщика	15	60
1б.2	Учтена сумма транспортно-заготовительных расходов	15	60
1б.3	Учтена стоимость поступивших товаров	41	15
1б.4	Учтена сумма отклонений в стоимости товара	16	15
1б.5	Учтен НДС по приобретенным товарам и транспортно-заготовительным расходам	19	60

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
2. Учет товаров по продажной стоимости			
2.1	Учтена стоимость товаров поставщика	41	60
2.2	Учтена сумма посреднического вознаграждения	41	60
2.3	Учтена сумма транспортных расходов	44	60
2.4	Установлена сумма торговой наценки	41	42
2.5	Учтен НДС по приобретенным товарам и посредническому вознаграждению	19	60

Реализация товаров отражается по кредиту счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 41 «Товары». Расходы на приобретение, хранение и продажу товаров учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

По реализованным товарам списание торговой наценки (если учет ведется по продажным ценам) производится следующим образом:

Д90-2 «Себестоимость продаж» – К42 «Торговая наценка» (сторно) – сторнирована торговая наценка.

Если товары используются для собственных нужд, то сначала отражается перемещение товаров проводкой Д44 «Расходы на продажу» К41 «Товары», потом торговая наценка сторнируется со счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу».

Готовая продукция должна быть оценена по производственной себестоимости, равной сумме всех затрат по изготовлению: материальные затраты (сырье и материалы, израсходованные при производстве); амортизация производственного оборудования; зарплата производственных рабочих, страховые взносы с зарплаты; часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, приходящаяся на готовую продукцию.

При установлении отпускных цен указывают франке, т. е. до какого места (за чей счет) производится оплата стоимости расходов, связанных с перевозкой продукции:

- CIF – поставщик оплачивает расходы по перевозке продукции до станции (пристани) назначения, т. е. эти расходы включены в отпускную стоимость продукции;

- FOB – поставщик несет расходы по отгрузке продукции до станции отправления и погрузке ее в вагоны, остальные расходы

оплачивает покупатель (от станции поставщика до своей станции и дальше доставку до склада).

Инвентаризация МПЗ осуществляется с расписки материально-ответственного лица о том, что все ценности оприходованы, а выбывшие списаны, приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию. Далее члены комиссии проверяют фактическое наличие материалов, результаты заносят в инвентаризационную опись (форма № ИНВ-3).

На основе данных учета и инвентаризационных описей бухгалтерия составляет сличительные ведомости инвентаризации ТМЦ (форма № ИНВ-19). В результате инвентаризации может быть выявлена пересортица. В этом случае возможен зачет излишков и недостач по пересортице.

Если в ходе инвентаризации выявлены излишки материалов, они приходятся по рыночной стоимости в корреспонденции счетов Д10 К91. Недостачи относят на виновных лиц (Д94 К10).

По всем выявленным расхождениям материально-ответственные лица предоставляют письменные объяснения.

Задания для самоконтроля

Тестовые вопросы

1. Какой указанный объект не относится к материалам в бухгалтерском учете?

- а) программа для ЭВМ;
- б) топливо для служебного автомобиля;
- в) запасные части для служебного автомобиля;
- г) спецодежда для работников.

2. Офисный шкаф, приобретенный организацией, в бухгалтерском учете:

- а) должен быть отнесен к МПЗ независимо от стоимости;
- б) должен быть отнесен к МПЗ в случае, если его стоимость не превышает 40 000 руб.;
- в) может быть отнесен к МПЗ в случае, если его стоимость не превышает 40 000 руб.;
- г) должен быть отнесен к основным средствам независимо от стоимости.

3. Расходы, непосредственно связанные с приобретением материалов, в бухгалтерском и налоговом учете:

- а) отражаются в составе текущих расходов;
- б) включаются в стоимость приобретаемых материалов;
- в) включаются в стоимость приобретаемых материалов и отражаются в составе текущих расходов в равных долях;
- г) включаются в стоимость приобретаемых материалов только в части расходов на их доставку, в остальной части отражаются в составе текущих расходов.

4. Стоимость приобретенных организацией материалов признается в составе расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли:

- а) на дату поступления материалов на склад организации;
- б) дату перехода к организации права собственности на приобретенные материалы;
- в) дату оплаты приобретенных материалов;
- г) ни один указанный вариант ответа не является правильным.

5. Метод оценки материалов при их списании (выбытии) «по средней стоимости» в бухгалтерском и налоговом учете подразумевает, что материалы оцениваются:

- а) по средней стоимости их приобретения;
- б) средней стоимости их продажи (выбытия);
- в) средней рыночной стоимости;
- г) ни один указанный вариант ответа не является правильным.

6. Какой первичный учетный документ, как правило, должно составлять материально ответственное лицо организации-покупателя в день поступления приобретенных материалов на склад организации-покупателя?

- а) товарную накладную;
- б) справку о стоимости материалов;
- в) приходный ордер;
- г) требование-накладную.

7. Какие бухгалтерские записи должны производиться организацией при приобретении материалов у организаций-поставщиков (если организацией не используется счет «Заготовление и приобретение материальных ценностей»)?

- а) Д 10 – К 20;
- б) Д 10 – К 60;
- в) Д 10 – К 76;
- г) Д 15 – К 60.

8. На каком счете учитываются товарно-материальные ценности, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц для продажи или перепродажи без дополнительной обработки?

- а) 01 «Основные средства»;
- б) 10 «Материалы»;
- в) 41 «Товары»;
- г) 43 «Готовая продукция».

9. Какой способ учета материалов в большей степени увеличит прибыль в период инфляции?

- а) ЛИФО;
- б) ФИФО;
- в) по средней;
- г) по себестоимости единицы материалов.

10. На счете 43 готовая продукция может учитываться:

- а) по производственной себестоимости;
- б) по цене реализации;
- в) как разница между ценой реализации и производственной себестоимостью.

11. Для определения и учета финансового результата от продажи материалов используется счет:

- а) 10 «Материалы»;
- б) 60 «Расчеты с поставщиками»;
- в) 90 «Продажи»;
- г) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- д) 98 «Доходы будущих периодов».

12. Для определения и учета финансового результата от продажи товаров используется счет:

- а) 41 «Товары»;
- б) 60 «Расчеты с поставщиками»;
- в) 90 «Продажи»;
- г) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- д) 98 «Доходы будущих периодов».

Контрольные вопросы

1. Какие виды материально-производственных запасов различаются по степени участия в хозяйственных процессах?
2. По каким признакам выделяются из материально-производственных запасов материалы?
3. По каким признакам выделяются из материально-производственных запасов товары?
4. По каким признакам выделяется из материально-производственных запасов готовая продукция?
5. Что является единицей учета материалов?
6. В какой оценке материалы принимаются к учету?
7. Что входит в сумму фактических затрат по приобретению материалов?
8. Какие виды оценки материалов используются при их отпуске в производство?
9. Для каких видов материалов используется метод оценки по стоимости каждой единицы?
10. Для каких видов материалов используется метод оценки ФИФО? В чем состоит сущность метода отпуска материалов ФИФО?
11. В чем состоит сущность метода отпуска материалов по средним ценам?
12. Какую стоимость по сравнению с рыночной стоимостью отражают остатки материалов при отпуске их методом ФИФО на конец отчетного периода?
13. Какую стоимость по сравнению с рыночной стоимостью отражают остатки материалов при отпуске их методом ФИФО в течение отчетного периода?
14. Какими функциональными зонами и оборудованием должно быть обеспечено помещение склада материально-производственных запасов?
15. Какие документы используются для учета материалов на складе?
16. По каким параметрам и документам принимаются материалы на склад?
17. Какие документы используются для планового отпуска материалов в производство?
18. Какие документы используются для разового отпуска материалов в производство?

19. Каков порядок применения лимитно-заборных карт?
20. Каков порядок применения требований-накладных?
21. В чем состоит особенность инвентаризации материально-производственных запасов?
22. При каких вариантах поступления материалов учитывается НДС?
23. При каких вариантах выбытия материалов начисляется НДС?

Глава 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

4.1. Понятие и сущность заработной платы в учете

Согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ «заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера».

Согласно тому же кодексу организация самостоятельно устанавливает систему оплаты труда. При этом в пределах одной организации разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда (рис. 4).

Порядок применения той или иной системы труда к конкретному сотруднику оговаривается в трудовом договоре, а общий порядок, принятый в организации, утверждается приказом или распоряжением руководителя в виде Положения об оплате труда.

Рабочим считается время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен выполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативно-правовыми актами относятся к рабочему времени.

Нормальная продолжительность рабочего времени работников не может превышать 40 часов в неделю (ст. 91 ТК РФ). Эта норма определена ТК РФ. Исходя из этого общеустановленного правила должна исчисляться меньшая норма рабочего времени, предусмотренная для некоторых категорий работников.

Учет рабочего времени осуществляется на основании табельного учета, сущность которого заключается в ежедневной регистрации

явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

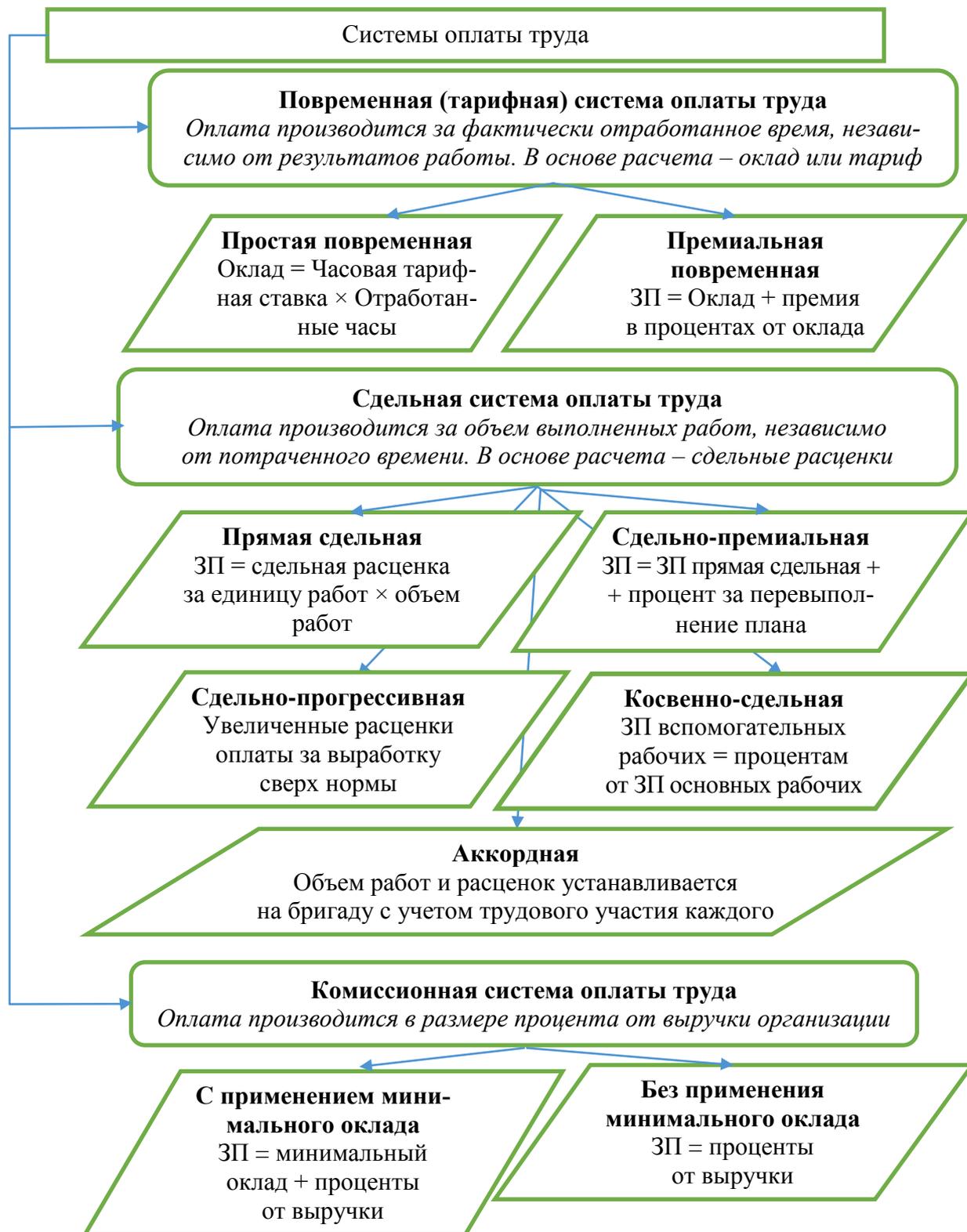


Рис. 4. Системы оплаты труда в Российской Федерации

Табельный учет охватывает всех работников организации. Табель составляется в одном экземпляре табельщиком или мастером, или лицом, на то уполномоченным и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплат за первую половину месяца (аванса) и для расчета заработной платы за месяц.

4.2. Отражение затрат по заработной плате в бухгалтерском учете

Информация о наименовании структурных подразделений организации, профессиях (должностях) сотрудников, количестве штатных единиц сотрудников, окладах и надбавках отражается в штатном расписании организации (унифицированная форма Т-3). Штатное расписание также утверждается отдельным приказом или распоряжением руководителя организации.

После того как принято обоюдное решение работника и работодателя о **приеме на работу**, сотрудник предоставляет в организацию следующие документы: заявление о приеме на работу, 2 фотографии размерами 3×4 см, ксерокопию паспорта, трудовую книжку (оригинал), страховое (пенсионное) свидетельство (копию), документы воинского учета (военный билет), копию документов об образовании, копию свидетельства о присвоении ИНН, справку с предыдущего места работы (форма 2-НДФЛ), заполненную анкету сотрудника, справку с основного места работы (для совместителей), свидетельство(а) о рождении детей.

Работодатель *еще до подписания трудового договора* обязан ознакомить работника (под роспись) с правилами внутреннего трудового распорядка, иными локальными нормативными актами, непосредственно связанными с трудовой деятельностью работника, коллективным договором.

Заявление сотрудника с визой руководителя передается в кадровую службу организации (или в бухгалтерию, если кадровая служба не предусмотрена в штатном расписании), где уполномоченные лица присваивают сотруднику табельный номер и оформляют приказ о приеме работника на работу (унифицированная форма № Т-1) и личную карточку сотрудника (унифицированная форма № Т-2).

Документы сотрудника подшиваются в личное дело сотрудника и хранят в архиве организации 75 лет. На основании приказа о приеме на работу производится запись в трудовой книжке сотрудника.

При заключении трудового договора впервые трудовая книжка и страховое свидетельство государственного пенсионного страхования оформляются работодателем.

В случае отсутствия у сотрудника, принятого на работу, трудовой книжки в связи с ее утратой или повреждением работодатель *обязан по письменному заявлению* этого человека оформить новую трудовую книжку.

Одновременно с оформлением приказа с сотрудником заключают Трудовой договор (контракт), в котором указывают условия работы сотрудника в организации, права и обязанности сторон. Заключение трудового договора допускается с лицами, достигшими возраста шестнадцати лет. Если предусмотрено правилами внутреннего распорядка, сотруднику выдается должностная инструкция.

Копия личного дела сотрудника передается в бухгалтерию, куда сотрудник приносит заявления о предоставлении налоговых вычетов.

Согласно нормам действующего налогового законодательства (ст. 218 НК РФ) работнику, имеющему детей, предоставляется *стандартный налоговый вычет*. Размер указанного вычета с 1 января 2016 г. составляет:

- 1 400 руб. – на первого ребенка;
- 1 400 руб. – на второго ребенка;
- 3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;
- 12 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II групп.

Налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на опекуна, попечителя, приемного родителя, супруга (супругу) приемного родителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1 400 руб. – на первого ребенка;
- 1 400 руб. – на второго ребенка;
- 3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;
- 6 000 руб. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II групп.

Для учета рабочего времени при повременной (тарифной) системе оплаты труда применяют унифицированные формы табеля учета рабочего времени (унифицированные формы № Т-12, № Т-13) Форма Т-12 применяется, если учет ведут ручным методом, Т-13 – если автоматизированно.

В табеле указывают количество явок и неявок (и их причин) сотрудника на работу, сведения о сверхурочных работах, отпусках, командировках, простоях и т. д. Табель учета рабочего времени является основанием для начисления заработной платы сотрудникам.

Заработная плата работника рассчитывается исходя из тарифной ставки (оклада) за фактически отработанное время. Тарификация работ производится согласно положениям единого Тарифно-квалификационного справочника работ, который разрабатывается и внедряется Постановлением Министерства труда.

Повременная система оплаты труда обычно применяется при оплате труда руководящего персонала организации, работников вспомогательных производств, а также лиц, работающих по совместительству.

При *сдельной системе оплаты труда* оплата работ производится на основании наряда на сдельные работы, табеля-расчета, наряд-книжки, маршрутных листов и других аналогичных документов.

При *комиссионной системе оплаты труда* основанием для расчетов служат сведения о выручке организации и размере процента, установленного в трудовом договоре сотрудника.

Заработная плата начисляется исходя:

- из системы оплаты труда, применяемой на предприятии;
- сведений об установленных тарифах, окладах, сдельных расценках;
- сведений о фактически отработанном времени сотрудниками или об объеме произведенной продукции.

Согласно трудовому законодательству начисление и выплата заработной платы производятся не реже чем каждые полмесяца. Начисленные суммы фиксируются в расчетной ведомости (унифицированная форма № Т-51) или в расчетно-платежной ведомости (унифицированная форма № Т-49).

Начисление заработной платы отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со сче-

тами для учета затрат в зависимости от характера работы того или иного сотрудника (табл. 12).

Таблица 12. *Корреспонденция счетов по начислению заработной платы*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислена зарплата сотрудникам, занятым строительством основных средств	08.х	70
2	Начислена зарплата сотрудникам, занятым снабжением организации материалами	10,15	70
3	Начислена зарплата сотрудникам основного производства	20	70
4	Начислена зарплата общепроизводственному персоналу	25	70
5	Начислена зарплата административно-управленческому персоналу	26	70
6	Начислена зарплата сотрудникам, занятым сбытом продукции	44	70
7	Начислена зарплата сотрудникам, занятым демонтажем оборудования	91	70

К основным удержаниям из заработной платы относятся:

1. НДФЛ (сумма начисленного в установленном порядке налога на доходы физических лиц составляет 13 % от начисленной заработной платы без налогового вычета).

2. Суммы алиментов по исполнительным листам.

3. Удержание не возвращенных вовремя подотчетных сумм.

4. Возмещение причиненного материального ущерба.

5. Удержания по суммам предоставленных сотруднику займов и процентов.

6. Удержание аванса, начисленного за первую половину месяца.

7. Прочие удержания по заявлению сотрудника (в пользу профсоюзов, страховых компаний).

Общий размер всех удержаний при каждой выплате *не может превышать 20 %*, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, 50 % заработной платы, причитающейся работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 % заработной платы. (ст. 138 Трудового кодекса РФ).

Все виды удержаний из заработной платы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с различными счетами, в зависимости от вида удержания.

Обработка поступивших в бухгалтерию документов по оплате труда производится в соответствии с порядком, представленным на рис. 5.

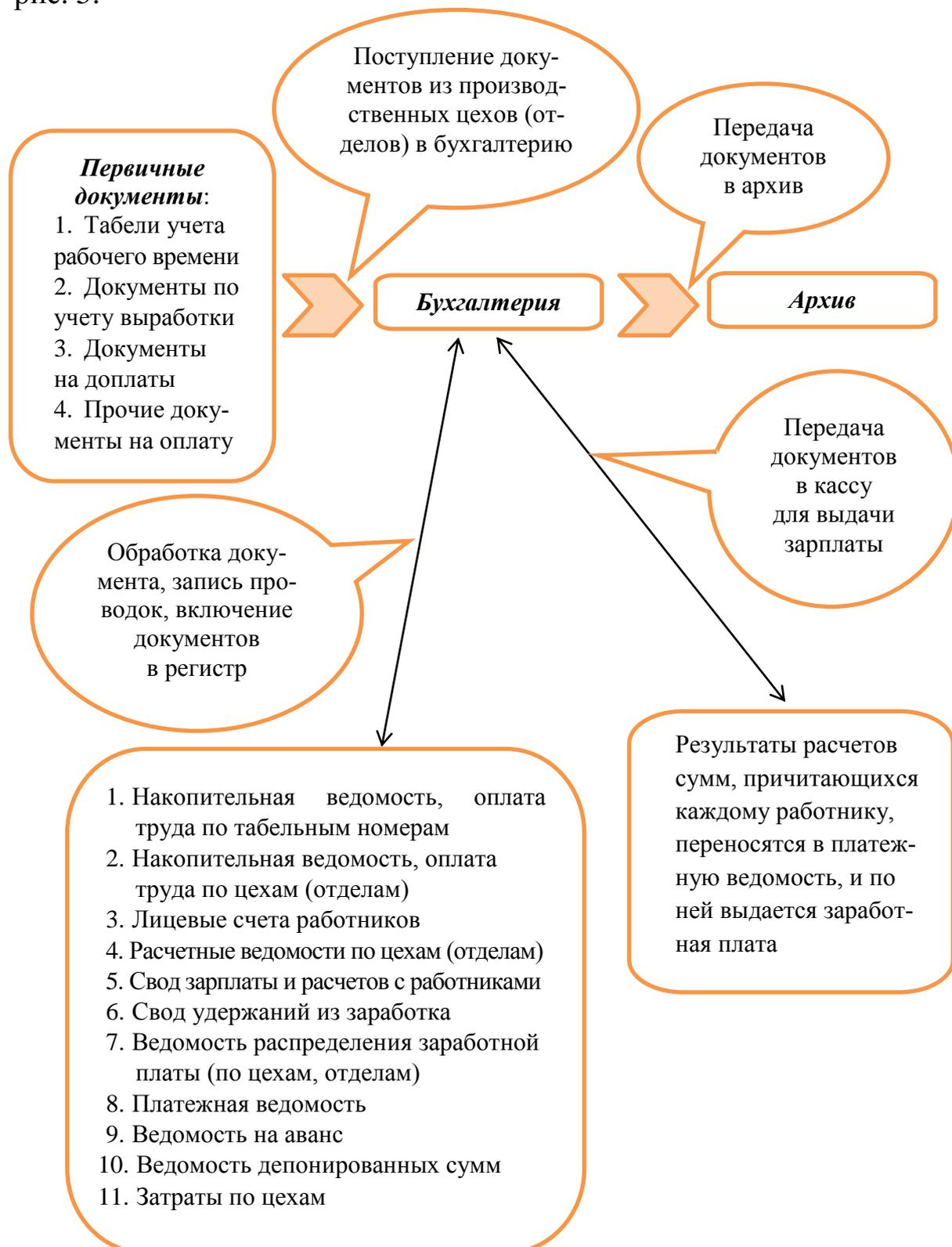


Рис. 5. Обработка информации по учету заработной платы

Заработная плата может быть **выплачена** сотруднику наличными деньгами, перечислена безналичным переводом на расчетный счет сотрудника в банке, выдана в натурально-вещественной форме (продукцией предприятия).

Денежные средства на выплату заработной платы должны быть сняты с расчетного счета в банке по денежному чеку либо, если предусмотрено в расчете лимита кассы, на выплату заработной платы могут расходоваться денежные средства из выручки организации.

Выплата заработной платы оформляется на усмотрение организации платежной ведомостью (унифицированная форма № Т-53) или расчетно-платежной ведомостью (унифицированная форма № Т-49). В ведомости сотрудники расписываются в получении денег.

Выплата заработной платы из кассы организации производится в соответствии с кассовой дисциплиной и порядком оформления кассовых операций.

Если сотрудник в установленные сроки (3 дня с даты выдачи) не получил в кассе заработную плату, то производится ее депонирование – сдача в банк не полученной в срок заработной платы. При этом учет депонированных сумм ведется в специальных регистрах или книгах учета депонентов. Выплата депонированных сумм осуществляется на основании письменного заявления сотрудника в сроки выплаты очередной заработной платы.

Выплата заработной платы безналичным переводом осуществляется на основании письменного заявления сотрудника с обязательным указанием банковских реквизитов.

Согласно ст. 131 ТК РФ выплата заработной платы в натурально-вещественной (неденежной) форме в стоимостной оценке *не может превышать 20 %* от суммы начисленной заработной платы.

При этом запрещено выплачивать зарплату в бонах, купонах, в форме долговых обязательств, расписок, в виде спиртных напитков и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот.

Порядок отражения операций по выплате зарплаты на счетах бухгалтерского учета отражен в табл. 13.

Таблица 13. *Корреспонденция счетов по выплате заработной платы*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Выплачена заработная плата из кассы организации	70	50
2	Перечислена заработная плата на расчетный счет сотрудника	70	51
3	Депонирована неполученная вовремя заработная плата	70 51	76 – 4 50
4	Выплачена из кассы депонированная ранее заработная плата	76 – 4	50

Сумма начисленной за месяц заработной платы (по итогам месяца) принимается за основу расчета налогооблагаемой базы при расчете не только НДФЛ, но и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, взносов на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний.

Данные о начислениях налогов и взносов фиксируются в регистрах специальной формы: по НДФЛ форма 1-НДФЛ «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 20_год»; квартальная отчетность в ФСС: форма 4-ФСС; по взносам в ПФ РФ – индивидуальные и сводные карточки сумм начисленных взносов и иных вознаграждений, сумм начисленных страховых взносов, а также сумм налогового вычета".

По итогам отчетного периода сведения о начисленных налогах и взносах предоставляются в соответствующие органы: ФНС, ПФН, ФСС.

При начислении НДФЛ увеличивается счет 68, при начислении страховых взносов увеличивается счет 69. Увеличение данных счетов осуществляется вместе с одновременным увеличением расходов по текущей деятельности предприятия, а именно тех счетов, где отражается начисленная заработная плата соответствующих сотрудников. Расчеты с ФНС, ПФН и ФСС осуществляются через расчетный счет.

Трудовой кодекс предусматривает следующие виды **отпусков** (гл. 19, 41 ТК РФ): ежегодный (основной) оплачиваемый отпуск; ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (в том числе учебный); отпуск без сохранения заработной платы; отпуск по беременности и родам; отпуск по уходу за ребенком.

Не формировать оценочные обязательства (резерв) на оплату отпусков с 2011 г. имеют право только субъекты малого предприни-

мательства, не являющиеся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированные некоммерческие организации (п. 3 ПБУ 8/2010).

Методика формирования резерва на оплату отпусков в бухучете в законодательстве не установлена. Поэтому в учетной политике в целях бухгалтерского учета организация ее определяет самостоятельно.

В целях ликвидации постоянных и временных разниц, учет которых определен ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», в учетной политике организации для финансового бухгалтерского учета целесообразно предусмотреть порядок формирования резерва на оплату отпусков аналогично налоговому учету.

В налоговом учете резерв на оплату отпусков формируется согласно ст. 324.1 НК РФ, в которой указано, что для начала в учетной политике в целях налогообложения должны быть зафиксированы способ резервирования, рассчитанная предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв. Для этого составляется специальный расчет (смета), где рассчитывается размер ежемесячных отчислений в указанный резерв, исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов, а процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда. (п. 1 ст. 324.1 НК РФ).

Расходы на формирование резерва предстоящих расходов (счет 96) на оплату отпусков относятся на счета учета расходов на оплату труда соответствующих категорий работников. (п. 2 ст. 324.1 НК РФ).

На конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию указанного резерва (п. 3. ст. 324.1 НК РФ).

Если по итогам инвентаризации резерва сумма рассчитанного по этой методике резерва в части неиспользованного отпуска превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда, если же сумма рассчитанного резерва оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов (п. 4 ст. 324.1 НК РФ).

В случае наличия остатка резерва, но в условиях, когда в учетной политике налогоплательщика принято решение не формировать резерв на следующий налоговый период, весь фактический остаток резерва включается в доходы на 31 декабря текущего года (п. 5 ст. 324.1).

Плательщиками страховых взносов на основании ст. 5 закона № 212-ФЗ являются страхователи, к которым относятся, в частности, организации и ИП как на УСН, так и на ЕНВД, ЕСХН и ПСН, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, могут осуществлять выплату различных пособий из ФСС.

К наиболее распространенным пособиям, выплачиваемым за счет средств Фонда социального страхования, относятся:

1. *Пособия по временной нетрудоспособности (больничные)*, выплачиваются на основании листа нетрудоспособности (больничного), представляемого сотрудником в бухгалтерию организации.

Величина пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и облагается налогом на доходы физических лиц.

Для определения размера пособия по временной нетрудоспособности необходимо рассчитать величину среднедневного заработка (СДЗ) с учетом суммы заработной платы (СЗ) за два предыдущих года.

Расчет СДЗ на 2015 г.: $СДЗ\ 2015 = (СЗ\ 2013\ г. + СЗ\ 2014\ г.) / 730$.

При расчете СДЗ учитываются все выплаты и вознаграждения работнику, на которые начислены страховые взносы в ФСС РФ. Промежуточная сумма к выплате определяется путем умножения СДЗ на количество календарных дней по листу нетрудоспособности.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит также от трудового стажа работника и составляет:

- 60 % среднедневного заработка для работников с непрерывным стажем менее 5 лет;
- 80 % среднедневного заработка для работников с непрерывным стажем от 5 до 8 лет;
- 100 % среднедневного заработка для работников с непрерывным стажем более 8 лет.

Таким образом, размер больничного определяется как произведение среднедневного заработка (СДЗ) и коэффициента, зависящего от стажа, и количества дней нетрудоспособности. *Первые 3 рабочих дня больничного оплачивает организация, оставшиеся дни – ФСС.*

Однако нужно учитывать еще одно ограничение: средний заработок за каждый год учитывается в сумме, не превышающей предельную величину базы для исчисления страховых взносов в ФСС. Для взносов в ФСС предельная база в 2015 г. составляет **670 000 руб.** (постановление Правительства РФ от 04.12.2014 № 1316). Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной индексации с учетом роста средней заработной платы (см. приложение).

Взносы в ФСС уплачиваются до достижения зарплаты предельной базы по ФСС по ставке 2,9 %. Зарплата сверх лимита не облагается страховыми взносами в ФСС (подп. 2 п. 1.1 ст. 58.2 № 212-ФЗ от 24.07.2009).

Если в каком-либо из расчетных годов (последних двух лет) средний заработок превысит предельную величину, то в качестве СЗ этого года берется сумма, равная предельной величине.

Средний заработок за расчетный период учитывается в том числе за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей). Для этого необходимо представить справку (справки) о сумме заработка, из которого должно быть исчислено пособие, с места (мест) работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (у других страхователей).

Зарботок, принимаемый для расчета больничного, – это сумма учитываемых при расчете пособия выплат сотруднику за 24 месяца, предшествующих болезни (учитывают фактическую зарплату, постоянные надбавки и доплаты, некоторые виды премий).

2. Пособия гражданам, имеющим детей: (установленные Федеральным законом от 19.05.1995 г. № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей»): пособие по беременности и родам; единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности; единовременное пособие при рождении ребенка; ежемесячное пособие по уходу за ребенком; единовременное пособие при передаче ребенка на воспитание в семью; единовременное пособие беременной жене военнослужащего, проходящего военную службу по призыву; ежемесячное пособие на ребенка военнослужащего, проходящего военную службу по призыву.

Пособия выплачиваются сотрудникам за счет средств ФСС, но приравниваются к заработной плате, их начисление отражается записью по дебету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Пособия индексируются в размере и сроки, предусмотренные федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год, исходя из установленного прогнозного уровня инфляции.

Увольнение сотрудника осуществляется на основании прекращения трудового договора (ст. 77 ТК РФ): соглашение сторон; истечение срока трудового договора; расторжение трудового договора по инициативе работника; расторжение трудового договора по инициативе работодателя; перевод работника на работу к другому работодателю или переход на выборную работу (должность); отказ работника от продолжения работы в связи со сменой собственника организации; отказ работника от продолжения работы в связи с изменением существенных условий трудового договора; отказ работника от перевода на другую работу вследствие состояния здоровья; отказ работника от перевода в связи с перемещением работодателя в другую местность; обстоятельства, не зависящие от воли сторон; нарушение установленных правил заключения трудового договора, если это нарушение исключает возможность продолжения работы. Во всех случаях днем увольнения работника является последний день его работы.

Увольнение сотрудника сопровождается составлением приказа об увольнении (по форме № Т-8 или № Т-8а) и записки-расчета (форма № Т-61).

В день увольнения сотрудника организация обязана выполнить следующие действия:

1. Выплатить все суммы, причитающиеся работнику от работодателя:

- зарплату за отработанные в месяце увольнения дни, выплачивается в обычном порядке;

- денежную компенсацию за все неиспользованные отпуска, оплачивается в следующем порядке:

- если рабочий год незакончен, то дни отпуска рассчитываются пропорционально отработанным месяцам;

- если компенсация выплачивается за предыдущие года, то расчет производится исходя из предоставляемых 28 дней отпуска.

Сумма компенсации определяется по правилам расчета среднего заработка для отпусков:

○ выходное пособие, выплачиваются в соответствии со ст. 178 ТК РФ:

– в размере двухнедельного среднего заработка пособие выплачивается работникам при расторжении трудового договора в связи:

✓ с несоответствием работника занимаемой должности по состоянию здоровья;

✓ призывом работника на военную службу или альтернативную гражданскую службу;

✓ восстановлением на работе работника, ранее выполнявшего эту работу;

✓ отказом работника от перевода в связи с перемещением работодателя в другую местность;

– выходное пособие в размере среднего месячного заработка выплачивается при расторжении трудового договора в связи:

✓ с ликвидацией организации;

✓ сокращением численности или штата работников организации.

2. Выдать работнику трудовую книжку и по письменному заявлению копии документов, связанных с работой.

При увольнении организация обязана произвести полный расчет с работником и закрыть по нему аналитический счет персонифицированного учета.

Задания для самоконтроля

Тестовые вопросы

1. Действующим трудовым законодательством РФ установлены следующие нормативные ограничения в области регулирования трудовых отношений:

а) максимальный размер оплаты труда;

б) минимальная продолжительность рабочего времени;

в) минимальная продолжительность ежегодного отпуска.

2. Первичным документом для отражения начислений заработной платы рабочим, для которых установлена сдельная форма оплаты труда, служит:

- а) табель учета рабочего времени;
- б) наряды;
- в) штатное расписание.

3. Срочный трудовой договор в соответствии с трудовым законодательством РФ заключается на срок не более:

- а) 2 месяцев;
- б) 6 месяцев;
- в) 5 лет.

4. Удержание налога на доходы физических лиц из заработной платы работников организации отражается проводкой:

- а) Дт счета 68, Кт счета 70;
- б) Дт счета 70, Кт счета 69;
- в) Дт счета 70, Кт счета 50;
- г) Дт счета 70, Кт счета 68.

5. Начисление по больничному листу отражается записью:

- а) Дт счета 69, Кт счета 70;
- б) Дт счета 70, Кт счета 69;
- в) Дт счета 26, Кт счета 70.

6. Сальдо по счету «Расчеты с персоналом по оплате труда» на конец каждого месяца:

- а) дебетовое;
- б) нулевое;
- в) кредитовое.

7. Какова продолжительность ежегодно оплачиваемого отпуска, предоставляемого работнику в соответствии с трудовым законодательством?

- а) 21 календарный день;
- б) 24 календарных дня;
- в) 28 календарных дней;
- г) 30 календарных дней.

8. Начисление заработной платы рабочим за ликвидацию объекта основных средств отражается бухгалтерской записью:

- а) Дт счета 91-2, Кт счета 70;
- б) Дт счета 70, Кт счета 91-1;
- в) Дт счета 91-2, Кт счета 01;
- г) Дт счета 23, Кт счета 70.

9. Бухгалтерская запись Дт счета 20, Кт счета 69 означает:

- а) начислены рабочим основного производства пособия по временной нетрудоспособности;
- б) произведены начисления социального налога от заработной платы рабочих основного производства;
- в) выплачены рабочим основного производства пособия по временной нетрудоспособности;
- г) перечислены органам социального страхования и обеспечения причитающиеся им суммы отчислений.

10. Удержание из заработной платы работника неизрасходованных сумм на командировку отражается на счетах:

- а) Дт счета 70, Кт счета 69;
- б) Дт счета 70, Кт счета 71;
- в) Дт счета 70, Кт счета 76.

11. Какие бухгалтерские проводки соответствуют операции «Начислено пособие по временной нетрудоспособности (больничный лист)»?

- а) Дт 50 "Касса" - Кт 70 "Расч. по оплате труда";
- б) Дт 70 "Расч. по оплате труда" - Кт 50 "Касса";
- в) Дт 70 "Расч. по оплате труда" - Кт 69.1 "Социальное страхование";
- г) Дт 69.1 "Социальное страхование" - Кт 70 "Расч. по оплате труда".

12. Кто является плательщиком пособия по беременности и родам (декретный отпуск)?

- а) предприятие, выплата пособия осуществляется из прибыли предприятия;
- б) предприятие, сумма пособия может быть отнесена на себестоимость продукции;
- в) Фонд социального страхования.

Контрольные вопросы

1. Какова величина МРОТ для различных целей?
2. Каким образом учитывается квалификация работника при оплате труда?
3. Что является базой при начислении оплаты труда по повременной системе?
4. Что является базой при начислении оплаты труда по сдельной системе?

5. Каким документом регламентируются взаимоотношения работника и работодателя?
6. Что является основанием для начала оформления трудовых отношений?
7. Какова минимальная величина отпуска в календарных днях?
8. Какова минимальная величина неразрывной части отпуска в календарных днях?
9. Каким образом и для каких целей определяется средняя заработная плата?
10. Каким образом определяется среднедневная заработная плата?
11. Каким образом при расчетах среднедневной заработной платы учитываются премии различных видов?
12. Каким образом при расчетах среднедневной заработной платы учитываются изменения оплаты труда?
13. Какими бухгалтерскими записями отражается начисление заработной платы?
14. Какими бухгалтерскими записями отражается начисление премий?
15. Каков порядок расчета величины налогов на доходы физических лиц (НДФЛ) в общем виде?
16. Какие стандартные вычеты и до какого момента получает большинство работников в течение года?
17. Что относится к отчислениям на социальные нужды?
18. Какова величина ставки отчислений в фонды пенсионного обеспечения и социального страхования в целом?
19. Каков порядок выплаты начисленной оплаты труда?
20. Каков порядок получения своевременно неполученной оплаты труда?
21. Каким образом отражается в бухгалтерском учете оплата временной нетрудоспособности работников?
22. Каким образом влияет трудовой стаж на размер оплаты временной нетрудоспособности?
23. Как рассчитать оплату временной нетрудоспособности?

Глава 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

5.1. Понятие и сущность затрат по производству и реализации в бухгалтерском учете

Затраты – это фактически произведенные издержки организации, подтвержденные документально.

При осуществлении производственной деятельности и реализации продукции, работ, услуг осуществляются расходы различных ресурсов организации.

Расходы – уменьшение (фактическое использование) ресурсов или увеличение долговых обязательств организации.

При учете производства и реализации продукции, работ, услуг затраты становятся расходами в момент их фактического использования.

При производственной деятельности ведется отдельный учет затрат по видам производств (учет предполагает обособленное использование производственных счетов 20, 23, 28, 29...) с последующим их аналитическим учетом. По видам производств отражаются прямые производственные расходы, а косвенные расходы отражаются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и учитывают затраты по созданию условий производственной и хозяйственной деятельности.

В процессе реализации учитываются расходы на продажу, отражаемые на счете 44 «Расходы на продажу». Эти расходы также можно делить на прямые и косвенные и учитывать при реализации продукции как все полностью за период, так и только в части реализуемой продукции.

На производственных счетах прямые расходы могут учитываться по различным признакам:

✓ по экономическому содержанию:

- по экономическим элементам (первичный, однородный вид затрат, который нельзя разделить на составные части): материальные затраты; затраты на оплату труда и отчисления; амортизация; прочие;

- статьям калькуляции (определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом): сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия и полуфабрикаты; топливо и энергия на технологические цели; оплата труда производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы;
- ✓ по составу (однородности): одноэлементные и комплексные;
- ✓ в зависимости от объема производства: постоянные и переменные;
- ✓ по целевому назначению: основные и накладные;
- ✓ способу включения в себестоимость: прямые и косвенные;
- ✓ времени включения в себестоимость: текущие и расходы будущих периодов.

В результате произведенных расходов по производству и реализации продукции, работ, услуг калькулируется себестоимость продукции, работ, услуг.

Себестоимость – стоимостная оценка текущих затрат природных, трудовых и денежных ресурсов на производство и реализацию продукции, работ, услуг.

В себестоимость включают затраты, связанные: с предпринимательской деятельностью; относящиеся только к деятельности самого предприятия; связанные с производством и реализацией конкретного вида продукции; документально обоснованные; затраты, установленные законодательно государством.

Затраты включают в тот отчетный период, к которому они относятся, независимо от времени оплаты.

Себестоимость классифицируется по следующим признакам:

1. От оперативного формирования: фактическая и плановая.
2. От полноты включения расходов: цеховая, производственная (общезаводская) и полная (производственная + по реализации).
3. От объема продукции: себестоимость единицы продукции и всего объема производства.
4. От степени готовности продукции: себестоимость валовой, товарной и реализованной продукции.

Калькулирование себестоимости (совокупность приемов учета затрат на производство и исчисления себестоимости готовой продукции) осуществляется различными методами. На территории Российской Федерации используются следующие основные методы калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг:

➤ *Нормативный метод учета затрат.* Фактическая себестоимость рассчитывается по формуле

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n ,$$

где Φ_c – фактическая себестоимость; H_c – нормативная себестоимость; O_n – отклонения от норм (экономия или перерасход); I_n – изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

➤ *Показный метод учета.* Производственные затраты собирают вначале по цехам, затем суммируют в целом и рассчитывают себестоимость единицы продукции исходя из суммы затрат всех цехов.

➤ *Попередельный метод учета* (когда обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных самостоятельных фаз обработки. Эти фазы называют переделами).

Бесполуфабрикатный вариант калькулируют себестоимость конечного продукта суммированием затрат всех переделов.

Полуфабрикатный вариант, калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять их себестоимость на различных стадиях обработки.

➤ *Простой метод* учета суммирует все затраты предприятия, так как незавершенное производство отсутствует или имеет незначительный размер.

Кроме методов калькулирования для исчисления себестоимости единицы продукции, работ, услуг применяются следующие способы калькулирования: прямого расчета, пропорционального распределения, исключения стоимости побочной продукции, суммирования издержек производства, нормативного способа и комбинированного способа.

При выборе метода и способа калькулирования учитываются различные особенности производственной деятельности: специфика производства, последовательность технологических операций, многономенклатурность выпускаемой продукции, минимальные и максимальные объемы выпуска продукции, работ, услуг и т. д.

Порядок формирования себестоимости в бухгалтерском учете определен в ПБУ 10/99 «Расходы организации» в части расходов по обычным видам деятельности и других нормативных актах. Перечень расходов, включаемых в себестоимость продукции для налогообложения, регламентирован гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль».

Обычно при учете затрат их принято делить на прямые и косвенные. Конкретный перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике.

5.2. Отражение прямых и косвенных затрат по производству и реализации продукции, работ, услуг в бухгалтерском учете

Для учета прямых затрат предназначены производственные счета основного и вспомогательного производств. В аналитическом учете затраты, собираемые на этих счетах, подразделяются по цехам, стадиям обработки, заказам. Строение счета 20 «Основное производство» представлено на рис. 6.

Счет 20 «Основное производство»

Д	К
С _н – стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	Об _к – фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции
Об _д – затраты на производство	
С _к – стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода	

Рис. 6. Структура производственного счета
(С_н и С_к – сальдо начальное и конечное соответственно,
Об_д и Об_к – обороты дебетовый и кредитовый)

Косвенные расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, в течение отчетного периода учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» собираются затраты на содержание, амортизацию и текущий ремонт производственного оборудования, цехового транспорта, рабочих мест, износ и затраты на восстановление инструментов и приспособлений. На этом же счете учитываются расходы, связанные с управлением цехом, затраты по содержанию цехового персонала, основная и дополнительная заработная плата, отчисления на социальное страхование, амортизацию и расходы по содержанию и текущему ремонту зданий, сооружений, инвентаря цехового назначения, расходы по испытаниям, оплате труда и т. д.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» служит для текущего учета и контроля за расходами по содержанию общезаводского персонала, зданий, сооружений, помещений и инвентаря общехозяйственного назначения, военизированной, пожарной и сторожевой охраны, расходы по производственной практике, подготовке кадров, конторские, типографские, содержание медицинских учреждений и т. д.

Начальных и конечных остатков C_n и C_k на счетах 25 и 26 нет (они равны нулю), так как все собранные в течение месяца расходы распределяются по производственным счетам и счету 90 «Продажи» в соответствии с выбранной базой распределения косвенных расходов.

Базой распределения косвенных расходов могут являться различные показатели, например, объем производства, материальные затраты, трудовые затраты, расходы на электроэнергию и прочие показатели. Выбирается база распределения затрат относительно ключевого показателя, являющегося основным при исчислении статей затрат. Принцип распределения должен быть утвержден в учетной политике организации.

Схема учета затрат на производство представлена на рис. 7, → – многократные записи, отражающие собирание косвенных расходов для распределения по объектам учета;

⇨ – однократные записи в конце отчетного периода, закрывающие собирательно-распределительные счета после списания распределенных косвенных расходов по объектам учета

В табл. 14 представлена корреспонденция счетов с учетом номера хозяйственной операции в соответствии с рис. 7.

Выпущенную продукцию можно учитывать по полной или сокращенной себестоимости.

При сокращенной себестоимости прямые переменные расходы собираются на производственных счетах. Косвенные переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25, а затем ежемесячно переносятся на производственные счета. Постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26, а в части сбытовых расходов – на счете 44. Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 в дебет счетов 43 или 90. Постоянные расходы, собранные на счетах 26 и 44, в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 и кредиту счетов 26 и 44.

Таблица 14. *Корреспонденция счетов учета затрат на производство*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списаны материалы, израсходованные в производстве	20	10
2	Списаны отклонения в стоимости материалов, израсходованных в производстве	20	16
3	Начислена зарплата работникам основного производства	20	70
4	Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20	69
5	Начислена амортизация основных средств, используемых в основном производстве	20	02
6	Списаны общепроизводственные расходы в конце месяца	20	25
7	Списаны общехозяйственные расходы в конце месяца на производство продукции	20	26
8	Списаны общехозяйственные расходы в конце месяца на продажи	90	26
9	Выпущенная из производства продукция (работы и услуги) сдается на склад	43	20

При оприходовании готовой продукции одновременно списываются затраты соответствующего подразделения. Основанием для списания являются приемо-сдаточные накладные, ведомости выпуска, акты приемки готовой продукции. На складах учет готовой продукции ведут в карточках складского учета (форма № М-17) аналогично учету материалов.

Учет готовой продукции осуществляется на счетах 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция» одним из способов:

- при учете по *фактической производственной себестоимости* все затраты, фактически полученные по итогам месяца, списываются проводкой Д43 К20 (23,29) – оприходована готовая продукция на складе по фактической себестоимости;
- при учете по *учетным ценам* (счет 40) используют нормативную и плановую себестоимость:
 - нормативная себестоимость устанавливается на основании норм и нормативов, принятых в организации;
 - плановая себестоимость – величина, устанавливаемая на основе рыночных цен, продажных цен, данных предыдущего периода или иных показателей на усмотрение организации.

При учете по учетным ценам возникают отклонения плановой (нормативной) себестоимости от фактической, которые должны быть списаны по итогам месяца (табл. 15).

Таблица 15. *Корреспонденция счетов по выпуску готовой продукции*

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
<i>С использованием счета 40 «Выпуск продукции»</i>			
1	Оприходована на складе готовая продукция по учетным ценам	43	40
2	Учтена фактическая себестоимость выпущенной продукции	40	20
3	Отгружена готовая продукция покупателям	62	90-1
4	Списана учетная себестоимость отгруженной продукции	90-2	43
5	Списано дебетовое отклонение (перерасход) по отгруженной продукции	90-2	40
	Списано кредитовое отклонение (экономия) по отгруженной продукции (сторнировочная запись: сумма по операции уменьшает расходы)	90-2	40
<i>Без использования счета 40 «Выпуск продукции»</i>			
1	Оприходована на складе готовая продукция по учетным ценам	43	20
2	Отражено отклонение фактической себестоимости выпущенной продукции от плановой	43	20
3	Отгружена готовая продукция покупателям	62	90-1
4	Списана учетная себестоимость отгруженной продукции	90-2	43
5	Списан перерасход	90-2	43
	Списана экономия (сторнировочная запись)	90-2	43

При реализации продукции необходимо списать расходы, связанные с продажей продукции, оплачиваемые поставщиком.

В организациях, осуществляющих производственную деятельность, это расходы на затаривание и упаковку; по доставке продукции, погрузке в транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, это расходы на перевозку товаров; оплату труда; аренду; содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных расходов с кредита материальных, расчетных и денежных счетов.

В конце месяца расходы на продажу списываются на себестоимость проданной продукции одним из способов:

1. Все расходы в полном объеме.
2. Расходы на упаковку и транспортировку (для производственных организаций) и расходы на транспортировку (для торговых организаций), учтенные на счете 44, с распределением на отдельные виды продукции (товаров), остальные расходы на продажу в полном объеме.

Распределение на отдельные виды продукции осуществляется прямым способом или при помощи пропорционального распределения. Также расходы на продажу распределяются между выпущенной реализованной продукцией и остатках на складах.

Грамотный учет затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг регулирует соотношение фактических затрат, цены на продукцию, работу, услугу и прибыли от деятельности организации, что является особо важным в современных экономических условиях.

Задания для самоконтроля

Тестовые вопросы

1. Прямые затраты – это:

- а) сырье и материалы;
- б) заработная плата цехового персонала;
- в) «а» + «б».

2. По периодичности затраты бывают:

- а) накладные;
- б) основные;
- в) постоянные.

3. Какой проводкой отражается выпуск продукции из производства?

- а) Д 20 К 43;
- б) Д 43 К 20;
- в) Д 45 К 43.

4. К косвенные затраты относят:

- а) освещение;
- б) заработную плату производственных рабочих;
- в) «а» + «б».

5. При обнаружении окончательного брака в цехе основного производства составляется бухгалтерская запись:

- а) Д 20 К 21;
- б) Д 10 К 28;
- в) Д 28 К 20;
- г) Д 70 К 28.

6. Комплекс общепроизводственных расходов в интересах калькулирования распределяется между видами выпускаемой продукции:

- а) ежемесячно;
- б) еженедельно;
- в) ежеквартально;
- г) ежегодно.

7. К каким статьям себестоимости относятся остатки полуфабрикатов и материалов, образующиеся в процессе производства, и

утратившие частично или полностью потребительские свойства исходного материала?

- а) «Покупные изделия и полуфабрикаты»;
- б) «Возвратные отходы»;
- в) «Сырье и материалы».

8. Какой проводкой оформляют удержание за брак?

- а) Д 68 К-Т 70;
- б) Д 69/2 К-Т 70;
- в) Д 28 К-Т 70;
- г) Д 70 К-Т 28.

9. Какой проводкой оформляют отпуск материала со склада для упаковки готовой продукции?

- а) Д 43 К 10;
- б) Д 44 К-Т 10;
- в) Д 25 К 10.

10. Каким документом оформляют постоянный отпуск материалов на производство?

- а) лимитно-заборной картой;
- б) требованием-накладной;
- в) накладной на отпуск на сторону.

11. Отчисления на социальные нужды по заработной плате работников основного производства являются:

- а) прямыми затратами;
- б) косвенными затратами.

12. Незавершенное производство отражается по счету 20 «Основное производство» в составе...

- а) сальдо начального или сальдо конечного;
- б) дебетовых оборотов;
- в) кредитовых оборотов.

13. При учете выпуска продукции по нормативной себестоимости используется счет...

- а) 40 «Выпуск продукции»;
- б) 43 «Готовая продукция»;
- в) 46 «Выполненные этапы по незавершенной работе».

Контрольные вопросы

1. Что понимается под затратами?
2. В чем состоит различие затрат и расходов?
3. Что понимается под себестоимостью продукции?
4. Какие счета бухгалтерского учета используют для отражения элементов затрат?
5. По каким признакам классифицируют затраты на производство?
6. Каков состав элементов затрат на производство?
7. Что включают в материальные затраты на производство?
8. Что включает в себя элемент затрат оплата труда?
9. Что включает в себя элемент затрат отчисления на социальные нужды?
10. Амортизация каких основных средств учитывается при определении производственной себестоимости?
11. Что можно отнести к прочим затратам при определении производственной себестоимости?
12. Чем определяется состав статей калькуляции?
13. Какие счета бухгалтерского учета предназначены для накопления сумм затрат на производство продукции?
14. Что относится к расходам на подготовку производства?
15. Что могут учитывать резервы предстоящих расходов?
16. Что учитывает счет бухгалтерского учета «Общепроизводственные расходы»?
17. Что учитывает счет бухгалтерского учета «Общехозяйственные расходы»?
18. Каким образом учитывается амортизация основных средств, задействованных в производстве нескольких видов продукции?
19. Что относится к производственному браку?
20. Какой брак считается неисправимым?
21. Каким образом в бухгалтерском учете отражается производственный брак?
22. Что относится к коммерческим расходам?
23. Каким образом учитываются коммерческие расходы при расчете производственной себестоимости продукции?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предложенный авторами материал по бухгалтерскому финансовому и управленческому учету делится на две части. В данном учебном пособии раскрываются основы учета и контроля за материальными и трудовыми ресурсами, которые отражают затраты, включаемые в себестоимость произведенной и реализованной продукции. В дальнейшем планируется издание учебного пособия «Бухгалтерский финансовый и управленческий учет (учет финансовых потоков)», в котором будет представлен учет, контроль и планирование финансовых ресурсов с учетом планирования производственных затрат.

Учет материальных ресурсов представлен в первых трех главах данного пособия, содержащих сведения о учете и контроле ОС, НМА, МПЗ. Без использования и учета основных средств не обходится в своей деятельности ни одно предприятие или организация. ОС способствуют созданию и реализации продукции, работ, услуг и включаются в фактические расходы в составе амортизационных отчислений. НМА в современных условиях способствуют повышению качества производства и реализации продукции, работ, услуг, в свою очередь, они также включаются в фактические расходы в составе амортизационных отчислений. МПЗ полностью или частично включаются в расходы производства и реализации продукции, работ, услуг в зависимости от технологического цикла производства и реализации.

Учет трудовых ресурсов является особой составляющей фактических расходов на производство и реализацию продукции, работ, услуг. Без участия людей никакое предприятие или организация функционировать не может, а сотрудникам необходимо платить заработную плату, которая будет включаться в фактические расходы по производству и реализации продукции, работ, услуг.

Фактические расходы на производство и реализацию продукции, работ, услуг будут учитываться на производственных счетах и счетах финансово-результатных в разделе производственных затрат. Особое внимание в предлагаемом издании уделяется распределению косвенных расходов по видам продукции, работ, услуг для более реального отражения фактических расходов при производстве и реализации и последующего формирования финансовых результатов от реализации.

Приложение

Дата введения	Максимальный размер	Минимальный размер	Нормативный акт, устанавливающий максимальный и минимальный размеры пособия по временной нетрудоспособности и пособия по беременности и родам
01.01.2015	<p><u>Пособие по временной нетрудоспособности</u></p> <p>– при страховом стаже 8 и более лет максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет (568000 руб. + 624000 руб.) / 730;</p> <p>– при страховом стаже от 5 до 8 лет максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет (568000 руб. + 624000 руб.) / 730 · 80 %;</p> <p>– при страховом стаже до 5 лет максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет: (568000 руб. + 624000 руб.) / 730 · 60 %</p> <p><u>Пособие по беременности и родам</u></p> <p>максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет (568000 руб. + 624000 руб.) / 730</p>	<p>Средний заработок для расчета пособия принимается равным МРОТ в месяц; средний дневной заработок определяется: $\text{МРОТ} \times \frac{24}{730}$</p>	<p>Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ (в редакции Федерального закона от 25 ноября 2013 г. № 317-ФЗ); Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ</p>
01.01.2014	<p><u>Пособие по временной нетрудоспособности:</u></p> <p>– при страховом стаже 8 и более лет максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет (512000 руб. + 568000 руб.) / 730;</p> <p>– при страховом стаже от 5 до 8 лет максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет (512000 руб. + 568000 руб.) / 730 · 80 %;</p> <p>– при страховом стаже до 5 лет максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет (512000 руб. + 568000 руб.) / 730 · 60 %</p> <p><u>Пособие по беременности и родам</u></p> <p>максимальный размер среднего дневного заработка для расчета пособия составляет: (512000 руб. + 568000 руб.) / 730</p>	<p>Средний заработок для расчета пособия принимается равным МРОТ в месяц; средний дневной заработок определяется: $\text{МРОТ} \times \frac{24}{730}$</p>	<p>Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ (в редакции Федерального закона от 25 ноября 2013 г. № 317-ФЗ); Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ</p>

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Баженов, А. А.* Актуальные проблемы налогообложения и бухгалтерского учета: новации теории и практики : монография / А. А. Баженов. – Владимир : Транзит-Икс, 2013. – 163 с. – ISBN 978-5-8311-0765-4.

2. *Пошерстник, Н. В.* Бухгалтерский учет на современном предприятии : учеб.-практ. пособие / Н. В. Пошерстник. – М. : Велби ; Проспект, 2012. – 552 с. – ISBN 5-482-00585-2.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая (в ред. федер. законов от 13.07.2015 № 268-ФЗ). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Информационно-справочный сайт „Бухучет, налоги, МСФО для новичков и профессионалов” [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.snezhana.ru> (дата обращения: 29.10.2015).

5. Еженедельная профессиональная газета „Учет. Налоги. Право”. – URL: <http://www.gazeta-unp.ru> (дата обращения: 13.11.2015).

6. *Епифанов, О. В.* Составление бухгалтерских проводок : учеб.-практ. пособие / О. В. Епифанов. – М. : Велби ; Проспект, 2014. – 552 с. – ISBN 9785-5-482-01826-2.

7. Интернет-библиотека «Бухгалтерский учет и налоги». – URL: <http://www.buhnaolog.ru> (дата обращения: 28.10.2015).

8. Конституция Российской Федерации (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 21.07.2014 № 11-ФКЗ).

9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 (в ред. федер. законов от 13.07.2015 № 232-ФЗ). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (в ред. приказов Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (в ред. приказов Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (в ред. приказов Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (в ред. приказов Минфина РФ от 06.04.2015 № 186н). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (в ред. приказов Минфина РФ от 25.10.2010 № 44н). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. Приказ от 02.06.2010 г. № 66 н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. приказов Минфина России от 06.04.2015 № 57н). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

16. *Стефанова, С. Н.* Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий : учеб. пособие / С. Н. Стефанова, И. Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д. : Феникс, 2012. – 349 с. – ISBN 978-5-222-14832-7.

17. Трудовой кодекс Российской Федерации (в ред. федер. законов от 13.07.2015 № 242-ФЗ). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

18. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 04.11.2014 № 344-ФЗ). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

19. Электронный журнал «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения». – URL: <http://www.audar-press.ru> (дата обращения: 30.09.2015).

20. Электронный журнал «Международный бухгалтерский учет». – URL: <http://www.fin-izdat.ru> (дата обращения: 08.10.2015).

21. Электронный журнал «Главбух». – URL: <http://www.glavbukh.ru> (дата обращения: 22.09.2015).

Оглавление

Введение	3
Глава 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	4
1.1. Понятие и сущность основных средств	4
1.2. Отражение основных средств в бухгалтерском учете	10
Задания для самоконтроля	20
Глава 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	24
2.1. Понятие и сущность нематериальных активов	24
2.2. Отражение нематериальных активов в бухгалтерском учете	28
Задания для самоконтроля	33
Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	37
3.1. Понятие и сущность материально-производственных запасов	37
3.2. Отражение МПЗ в бухгалтерском учете	40
Задания для самоконтроля	45
Глава 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ.....	49
4.1. Понятие и сущность заработной платы в учете	49
4.2. Отражение затрат по заработной плате в бухгалтерском учете	51
Задания для самоконтроля	62
Глава 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ	66
5.1. Понятие и сущность затрат по производству и реализации в бухгалтерском учете	66
5.2. Отражение прямых и косвенных затрат по производству и реализации продукции, работ, услуг в бухгалтерском учете	69
Задания для самоконтроля	75
Заключение	78
Приложение	79
Библиографический список	80

Учебное издание

ГАВРИЧЕНКО Елена Владимировна
КОРНИЕНКО Надежда Александровна

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
(УЧЕТ РЕСУРСОВ)

Учебное пособие

Редактор Р. С. Кузина
Технический редактор С. Ш. Абдуллаева
Корректор Е. П. Викулова
Компьютерная верстка Е. А. Балясовой

Подписано в печать 22.06.16.

Формат 60×84/16. Усл. печ. л. 4,88. Тираж 100 экз.

Заказ

Издательство

Владимирского государственного университета
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых.
600000, Владимир, ул. Горького, 87.