

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ  
Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Пензенский государственный университет» (ПГУ)

---

---

Н. В. Свиридова, Т. А. Фомичева,  
А. А. Акимов

# Бухгалтерский финансовый учет и отчетность

Учебное пособие

Часть 1

Пенза  
Издательство ПГУ  
2014

УДК 657.1

С24

Р е ц е н з е н т ы:

кандидат технических наук,  
генеральный директор ООО «Бирос»

*А. А. Оськин;*

генеральный директор ООО «Лико»

*Л. В. Мельников*

**Свиридова, Н. В.**

С24      Бухгалтерский финансовый учет и отчетность : учеб. пособие : в 2 ч. / Н. В. Свиридова, Т. А. Фомичева, А. А. Акимов. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2014. – Ч. 1. – 190 с.

ISBN 978-5-94170-825-3

Приведены вопросы бухгалтерского финансового учета и составления форм бухгалтерской отчетности организаций. Материал изложен на основании нормативных документов, действующих по состоянию на 1 января 2014 г.

Пособие подготовлено на кафедре «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит» в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта по направлению подготовки 080100.62 (38.03.01) «Экономика» и предназначено для студентов направления «Экономика» профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и других направлений подготовки. Также может быть полезно преподавателям экономических вузов и факультетов, слушателям курсов повышения квалификации.

УДК 657.1

ISBN 978-5-94170-825-3

© Пензенский государственный университет, 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие.....	5
Г л а в а 1. Финансовый учет: понятие, цели, предмет, принципы и пользователи .....	8
1.1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России .....	8
1.2. Понятие финансового учета, предмет, цели и принципы финансового учета, пользователи финансовой отчетности .....	12
1.3. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	16
Г л а в а 2. Учет денежных средств и финансовых вложений и их раскрытие в бухгалтерской отчетности.....	18
2.1. Документальное оформление, порядок ведения и отражения в учете кассовых операций .....	18
2.2. Инвентаризация кассы .....	23
2.3. Учет денежных средств на расчетных счетах.....	26
2.4. Учет финансовых вложений.....	29
2.5. Инвентаризация финансовых вложений .....	34
2.6. Раскрытие информации о денежных средствах и финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности.....	35
2.7. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	46
Г л а в а 3. Учет внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) и амортизации.....	48
3.1. Понятие, классификации объектов основных средств и нематериальных активов и условия их принятия к учету.....	48
3.2. Оценка основных средств и нематериальных активов.....	51
3.3. Учет поступления и выбытия основных средств и нематериальных активов (основные операции). Применение счета 08 .....	54
3.4. Учет и начисление амортизации основных средств и нематериальных активов линейным способом.....	57
3.5. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов.....	63
3.6. Раскрытие информации об объектах основных средств и нематериальных активов в бухгалтерской отчетности .....	71
3.7. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	72
Г л а в а 4. Учет материалов .....	75
4.1. Сырье и материалы: понятие, классификация.....	75
4.2. Синтетический и аналитический учет движения материалов (основные операции, оценка выбытия материалов по средней себестоимости и способу ФИФО).....	77

4.3. Инвентаризация материально-производственных запасов .....	85
4.4. Раскрытие информации о материалах в бухгалтерской отчетности .....	86
4.5. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	87
Г л а в а 5. Учет оплаты труда и расчетов с подотчетными лицами.....	89
5.1. Классификация систем оплаты труда (перечень основных видов).....	89
5.2. Учет начисления и выплаты заработной платы, удержаний и страховых взносов .....	91
5.3. Отпуск: предоставление, оплата, учет (без создания резерва на оплату) .....	95
5.4. Начисление, выплата и учет пособий.....	105
5.5. Учет расчетов с подотчетными лицами .....	109
5.6. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	112
Г л а в а 6. Учет страховых взносов .....	114
6.1. Социальное страхование (понятие, объекты, база и правила начисления) .....	114
6.2. Раскрытие информации о расчетах по оплате труда, с подотчетными лицами и внебюджетными фондами в бухгалтерской отчетности .....	128
6.3. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	129
Г л а в а 7. Организация учета затрат на производство продукции (работ, услуг).....	132
7.1. Понятие, задачи и принципы учета затрат на производство продукции (работ, услуг) .....	132
7.2. Классификация затрат на производство.....	135
7.3. Синтетический учет прямых расходов на производство и косвенных расходов .....	137
7.4. Раскрытие информации о расходах от обычных видов деятельности в бухгалтерской отчетности .....	144
7.5. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций .....	145
Библиографический список .....	147
Приложение 1 .....	154
Приложение 2 .....	182

## Предисловие

В связи с необходимостью повышения качества формируемой в бухгалтерском учете и отчетности информации и обеспечения гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям (потенциальным инвесторам, информационно-аналитическим агентствам и др.) в российском бухгалтерском учете в последние годы был проведен ряд преобразований. Прежде всего изменения коснулись нормативных документов, регламентирующих вопросы соответствия отечественной системы бухгалтерского учета международным требованиям учета и отчетности. В 2004 г. была одобрена Приказом Минфина РФ № 180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», а также введен ряд новых положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), наряду с переизданием уже существующих редакций. Эти процессы осуществляются на основе «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283. Цель преобразования системы бухгалтерского учета – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Главные задачи реформирования заключаются в следующем:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Методическое обеспечение российского бухгалтерского учета стало базироваться в основном на требованиях МСФО. Обеспечен доступ заинтересованным пользователям в информации о деятельности российских организаций – годовая бухгалтерская отчетность

открытых акционерных обществ стала раскрываться путем опубликования ее текста на странице в сети Интернет. С 2013 г. вступила в силу новая редакция Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Часто изменяющаяся нормативная база требует от специалистов-практиков углубленного изучения бухгалтерского учета, основанного не только на положениях бухгалтерского учета, приказах Министерства финансов РФ, но и на Гражданском, Трудовом кодексах и других нормативных актах. По дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет и отчетность» определены следующие компетенции:

- умение использовать нормативные правовые документы в своей деятельности;
- способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности организаций различных форм собственности, ведомств и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений;
- обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности.

Для овладения компетенциями студентам важно научиться правильно определять действующую редакцию нормативно-правовых документов в разных отчетных периодах, порядок ее применения; освоить базирующуюся на способе двойной записи методику бухгалтерского учета основных средств, доходов и расходов, финансовых результатов, собственного и заемного капитала и других объектов; уметь составлять бухгалтерскую отчетность организаций.

Состав и формы годовой бухгалтерской отчетности, которые необходимо изучать студентам, определены в ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и в Приказе Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных указанным законом, состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках);
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании средств);

– иных приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (пояснений) в табличной и (или) текстовой форме (п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н).

Кроме того, для акционерных обществ, публикующих свою отчетность, предусмотрена обязанность публикации аудиторского заключения вместе с бухгалтерской отчетностью (ч. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ).

С 1 января 2014 г. ч. 2 ст. 18 Закона № 402-ФЗ дополнена нормой, предусматривающей, что при представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, необходимо представлять и аудиторское заключение о ней.

В зависимости от ряда факторов (например, вида, статуса организации) состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности может отличаться.

Так, согласно ч. 2 ст. 14 Закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации не содержит в своем составе отчет о финансовых результатах.

В свою очередь, субъектам малого предпринимательства предоставлено право формировать отчетность по упрощенной системе в следующем составе – бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах.

Преимуществом пособия является взаимосвязанное изложение учета активов и пассивов организации с раскрытием информации о них в бухгалтерской отчетности.

В учебном пособии приводится список рекомендуемой литературы, включающий действующие законодательные и нормативные документы. Приложения пособия содержат Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и План счетов бухгалтерского учета.

# Глава 1

## **Финансовый учет: понятие, цели, предмет, принципы и пользователи**

*1.1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России.*

*1.2. Понятие финансового учета, предмет, цели и принципы финансового учета, пользователи финансовой отчетности.*

*1.3. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.*

### **1.1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России**

В последние годы решается наиболее актуальная проблема для российского общества – развитие существующей в России системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями рыночной экономики и международными стандартами.

Принятие решения о переходе на МСФО получило отражение в двух документах: Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г., а также в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283.

В методологическом плане реализация Программы реформирования учета позволила выйти на качественно новый уровень. Так, в теории и практике российского учета стали применяться концептуальные основы МСФО, многие из которых были для России новыми (например, принципы начисления, приоритета содержания над формой, значимости и осторожности).

Одной из основных задач российской системы бухгалтерского учета является соответствие требованиям МСФО и рыночной экономики для обеспечения сопоставимости информации, формируемой российскими и зарубежными компаниями.

В последние годы Международные стандарты финансовой отчетности получили широкое мировое признание в качестве эффективной системы подготовки достоверной финансовой отчетности. Стандарты, принятые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности до 2001 г., называются International Accounting



Standards (IAS), а стандарты, принятые, начиная с 2001 г. правопре-емником Комитета – Советом по международным стандартам фи-нансовой отчетности, именуются International Financial Reporting Standards (IFRS).

*Международные стандарты финансовой отчетности* – это стандарты, посвященные вопросам составления финансовой отчет-ности общего назначения. Есть стандарты, в которых рассмат-ривается порядок составления и представлении отчетности, цель других стандартов – установить порядок учета тех или иных активов или обязательств. Интерпретации МСФО, обеспечивающие единообра-зие в применении стандартов, разъясняют положения стандартов, содержащих неоднозначные или неясные решения.

В табл. 1 приведено сравнение перечней совпадающих Меж-дународных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и россий-ских Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ).

МСФО основаны на принципах, где одним из важных элемен-тов является профессиональное суждение. Для реализации Концеп-ции бухгалтерского учета в России принципы учета рассматривают-ся как принципы допущения и требования. В соответствии с МСФО основополагающими допущениями являются метод начисления и непрерывность деятельности.

Согласно Концепции бухгалтерского учета (равно как и МСФО) информация, формируемая в бухгалтерском учете и отра-жаемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна отвечать следующим требованиям:

- уместность (соответствующее содержание и существенность информации);

- надежность (информация должна объективно отражать фак-ты хозяйственной деятельности исходя из приоритета экономиче-ского содержания и условий хозяйствования над правовой формой, а также быть нейтральной, полной и сформированной исходя из принципа осмотрительности);

- сравнимость;

- наличие информации об одной организации за разные пе-риоды времени (для выявления тенденции о ее финансовом поло-жении и результатах деятельности);

- наличие информации о разных организациях (возможность сравнения их финансового положения, результатов деятельности). Для этого пользователи должны быть информированы, в частности, об учетной политике каждой организации, ее изменениях и их влиянии на показатели отчетности.

## Сравнение МСФО и ПБУ

МСФО	ПБУ
1. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
2. МСФО (IAS) 2 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
3. МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»
4. МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»
5. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»
6. МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»
7. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
8. МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»
9. МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»	ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»
10. МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
11. МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
12. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
13. МСФО (IAS) 18 «Выручка»	ПБУ 9/99 «Доходы организации»
14. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»
15. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»	ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
16. МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»
17. МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»
18. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
19. МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»
20. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»

В Федеральном законе от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предприняты шаги по изменению действующей системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. В настоящее время наблюдается тенденция формирования смешанной модели, обладающей чертами, характерными как для модели государственного регулирования, так и для модели саморегулирования. Данным федеральным законом определены основные принципы регулирования бухгалтерского учета (ст. 20), а также документы в области регулирования бухгалтерского учета, к которым отнесены:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта (ст. 21).

Для смешанной модели регулирования бухгалтерского учета характерно создание смешанных органов регулирования. В качестве такового выступает Совет по стандартам бухгалтерского учета, деятельность которого регламентируется ст. 25 и в состав которого входят: 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в 3 года; 5 представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

В настоящее время в ст. 7 ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ определены требования, предъявляемые к главным бухгалтерам:

- иметь высшее профессиональное образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита – не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

На 2012–2015 гг. Министерство финансов РФ утвердило план по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (в редакции приказа Минфина России от 30.11.2012 № 455), который включает мероприятия, направленные на повышение каче-

ства и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, развитие профессии, международное сотрудничество.

Таким образом, в качестве основных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации следует выделить:

- создание законодательной базы для применения МСФО;
- нацеленность экономических субъектов на формирование интегрированных учетно-аналитических систем с применением в их рамках различных видов учета, а также финансовой отчетности;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- реформирование системы подготовки и переподготовки бухгалтеров и аудиторов.

## **1.2. Понятие финансового учета, предмет, цели и принципы финансового учета, пользователи финансовой отчетности**

Финансовый учет – это информация о текущих расходах по основным направлениям этих расходов, доходах фирмы, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования и т.п. Финансовый учет охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и сообщается внешним пользователям в виде бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Финансовый учет базируется на применении балансового метода путем регистрации фактов хозяйственной жизни (хозяйственных операций) с помощью способа двойной записи на счетах.

В экономике организаций различают финансовый и управленческий учет.

Основная задача финансового учета – это достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния. К финансовому учету в большей части относятся вопросы прошлой деятельности, которые предназначены для составления внешней отчетности организации.

Финансовый учет используется для внутрихозяйственного управления, но только в пределах той информации, которая формируется в нем в рамках требований международных или национальных стандартов учета и отчетности.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, используемой для управления в пределах организации. Частью общей сферы управленческого учета является производственный учет (учет затрат на производство и анализ экономии или перерасхода по сравнению с предыдущими периодами, нормами, сметами, планом). Основной целью управленческого учета является обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. Процесс подготовки такой информации может существенно отличаться от используемого в финансовом учете.

Основные различия финансового и управленческого учета представлены в табл. 2.

*Таблица 2*

**Сравнение финансового и управленческого учета**

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Основные потребители информации	Сторонние организации и лица	Различные уровни внутрифирменного управления
2. Способ бухгалтерского учета	Способ двойной записи	Не ограничен способом двойной записи, используются любые возможные способы
3. Выбор принципов учета	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета	Нет ограничений
4. Группировка затрат	По элементам затрат	По статьям калькуляции
5. Основной объект учета	Единица в целом	Структурное подразделение организации
6. Периодичность составления отчетности	Периодически на регулярной основе	По мере необходимости
7. Степень надежности	Требуется объективность	Зависит от целей планирования
8. Обязанность ведения	Обязателен в соответствии с нормативными документами	Не обязателен

Бухгалтерская (финансовая отчетность) – основная информационная база для восприятия экономической деятельности организации и принятия решений пользователями. Состав пользователей информации, отраженной в бухгалтерской отчетности, одинаков как в российской, так и в международной практике:

- внутренние пользователи (учредители, администрация организации и т.д.);
- внешние пользователи с прямым финансовым интересом (поставщики, кредитные организации и др.);
- внешние пользователи с косвенным финансовым интересом (фискальные органы).

У всех пользователей имеются различные информационные потребности. Основные вопросы, которые интересуют некоторых пользователей отчетности, определены в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (пп. 3.4 и 3.6) (табл. 3).

Таблица 3

**Пользователи бухгалтерской отчетности  
и их информационные потребности**

Пользователи отчетности	Вопросы, интересующие пользователя
1. Руководители компании	Информация, полезная для принятия управленческих решений, относящихся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении
2. Инвесторы и их представители, собственники компании	Информация о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных инвестиций, о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями, о способности организации выплачивать дивиденды
3. Работники и их представители	Информация о стабильности и прибыльности работодателей, способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест
4. Заимодавцы	Информация, позволяющая определить, будут ли своевременно погашены предоставленные организации займы и выплачены соответствующие проценты
5. Поставщики и подрядчики	Информация, позволяющая определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы
6. Покупатели и заказчики	Информация, позволяющая определить возможность продолжения деятельности организации в будущем
7. Органы власти	Информация, необходимая для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов, разработке и реализации общегосударственной политики, ведению статистического наблюдения
8. Другие пользователи	Информация о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности установлено, что бухгалтерская отчетность разделяется на индивидуальную бухгалтерскую отчетность, консолидированную финансовую отчетность и управленческую отчетность.

**Индивидуальная бухгалтерская отчетность** выполняет две функции – информационную (характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности организации) и контрольную (обеспечивает системный контроль достоверности данных бухгалтерского учета по каждому учетному циклу). Поэтому организации должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность используется собственниками для выявления конечного финансового результата деятельности организации – чистой прибыли (убытка) и ее распределения между ними; представления в налоговые органы; формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей; в управлении организацией и для иных целей.

Общие требования к составлению, представлению и публикации **консолидированной финансовой отчетности** юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством РФ, определены Федеральным законом от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Консолидированная финансовая отчетность предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

Консолидированная финансовая отчетность составляется группой компаний, при определении которой необходимо руководствоваться требованиями международных стандартов. Согласно МСФО материнская компания – это компания, имеющая одну или несколько дочерних организаций. Дочерняя компания – это компания, такая как товарищество, которая контролируется другой компанией – материнской.

Группой организаций признается группа из двух или более компаний, где одна компания контролирует все остальные, т.е. одна компания является материнской, а остальные – дочерними.

Согласно ст. 105 ГК РФ организация признается дочерней, если другая организация в силу преобладающего участия в ее уставном капитале либо в соответствии с заключенным между ними до-

говором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые такой организацией. По законодательству России материнскими и дочерними компаниями могут быть только общества и товарищества.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Главная задача консолидированной финансовой отчетности – обеспечение гарантированного доступа заинтересованных пользователей к качественной, надежной и сопоставимой информации группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи консолидированная финансовая отчетность должна составляться по МСФО, подвергаться обязательному аудиту и публикации.

### **1.3. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций**

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регулируют порядок ведения бухгалтерского учета в РФ? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

2. Какие основные нормативные документы регулируют порядок применения Международных стандартов финансовой отчетности в РФ? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

3. Какие российские организации обязаны формировать и представлять финансовую отчетность в соответствии с требованиями МСФО?

4. Дайте характеристику Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Укажите основные принципы регулирования бухгалтерского учета в РФ.

2. Дайте классификацию стандартов бухгалтерского учета в РФ.

3. Охарактеризуйте порядок формирования и функции Совета по стандартам бухгалтерского учета.

4. Какие требования предъявляются к главным бухгалтерам?



5. Охарактеризуйте основные тенденции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.
6. Дайте определение понятию «финансовый учет».
7. Укажите основную задачу финансового учета.
8. Дайте определение понятию «бухгалтерская (финансовая) отчетность».
9. Укажите состав пользователей информации, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности.
10. Укажите состав бухгалтерской отчетности.
11. Укажите различия в индивидуальной и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## **Глава 2**

### **Учет денежных средств и финансовых вложений и их раскрытие в бухгалтерской отчетности**

*2.1. Документальное оформление, порядок ведения и отражения в учете кассовых операций.*

*2.2. Инвентаризация кассы.*

*2.3. Учет денежных средств на расчетных счетах.*

*2.4. Учет финансовых вложений.*

*2.5. Инвентаризация финансовых вложений.*

*2.6. Раскрытие информации о денежных средствах и финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности.*

*2.7. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.*

#### **2.1. Документальное оформление, порядок ведения и отражения в учете кассовых операций**

В процессе своей деятельности организации постоянно ведут внутренние и внешние денежные расчеты.

К внутренним расчетам относятся расчеты с персоналом по заработной плате и прочим операциям, с подотчетными лицами; к внешним – расчеты с поставщиками, покупателями, кредиторами и др. Денежные расчеты могут производиться либо наличными деньгами, либо в безналичной форме путем перевода денежных средств с банковских счетов. Каждая операция, связанная с движением денежных средств, оформляется первичными документами, предусмотренными для каждого конкретного случая.

Кассовые операции – операции по приему, хранению и расходу наличных денег и денежных документов. Порядок осуществления кассовых операций регламентируется нормативными актами Банка России. Положение Банка России от 12 октября 2011 г. № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» определяет порядок ведения кассовых операций с наличными деньгами в целях организации на территории РФ наличного денежного обращения.

Кассовые операции ведутся у юридического лица, индивидуального предпринимателя кассиром (в небольших организациях – бухгалтером-кассиром), на которого на основании ст. 243 Трудового кодекса РФ возложена полная материальная ответственность за недостачу вверенного имущества. Важным условием для заключения договора является и то, что кассир включен в Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать договоры о полной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества, утвержденный Постановлением Минтруда РФ от 31 декабря 2002 г. № 85. Для ведения кассовых операций устанавливается максимально допустимая сумма наличных денег (лимит остатка наличных денег), которая может храниться в кассе.

При осуществлении действий с наличными деньгами необходимо соблюдать основные требования, указанные на рис. 1.



Рис. 1. Основные требования расчетов наличными деньгами

Оформление операций по движению денежных средств в кассе производится с помощью заполнения унифицированных первичных документов: поступление – приходным кассовым ордером (форма КО-1), выбытие – расходным кассовым ордером (форма КО-2).

Наличные деньги принимаются кассиром таким образом, чтобы вноситель наличных денег мог наблюдать за действиями кассира. В подтверждение приема наличных денег вносителю наличных денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру.

В случае совершения в течение дня нескольких однотипных операций по выбытию – оформляется один расходный кассовый ордер (например, на выплату зарплаты оформляется платежная ведомость, а на общую сумму по ведомости – расходный кассовый ордер).

Выписанные приходные и расходные ордера регистрируются в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3) и подшиваются к отчету кассира (отрывной лист Кассовой книги).

Все документы, связанные с поступлением и выдачей денежных средств, должны храниться в архиве организации пять лет. Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации предназначен активный счет – 50 «Касса».

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

На схеме рис. 2 представлены содержание счета 50 и основные корреспондирующие счета.

50 «Касса»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – остаток наличных денег на 1-е число текущего месяца	
Текущие записи поступления денежных средств в течение месяца	Текущие записи выплаты денежных средств в течение месяца
Корреспондирующие счета: 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Корреспондирующие счета: 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Оборот по дебету: сумма поступления денежных средств за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма выплаты денежных средств за текущий месяц
Сальдо конечное – остаток наличных денег на последнее число текущего месяца	

Рис. 2. Содержание счета 50 и основные корреспондирующие счета

В табл. 4 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с поступлением наличных денег в кассу организации, и корреспонденции счетов.

Таблица 4

**Отражение поступления денежных средств в кассу организации  
в бухгалтерском учете**

Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Поступили с расчетного счета наличные деньги в кассу организации	50	51
2. Оприходованы в кассу наличные деньги, внесенные покупателем	50	62
3. Неиспользованные денежные средства, ранее полученные под отчет, возвращены в кассу подотчетным лицом	50	71
4. Оприходованы в кассу наличные деньги, внесенные сотрудником организации (погашение займа)	50	73
5. Оприходованы наличные деньги, внесенные в качестве вклада в уставный капитал от учредителей	50	75

Наличные деньги из кассы выдаются в следующих случаях:

1. *Выплата заработной платы и приравненных к ней платежей* (премии, отпускные, пособия). Производится по Платежной ведомости (форма Т-53) в течение *пяти* рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты). В последний день выдачи наличных денег кассир в ведомости проставляет оттиск штампа или делает надпись «депонировано» напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег, подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк. Депонированная сумма (депонирование – передача денег и ценных бумаг на хранение в кредитные и другие учреждения) передается в банк и на нее составляется реестр депонированных сумм. В дальнейшем указанные суммы выплачиваются сотрудникам по их письменному заявлению.

2. *Выдача денег под отчет сотрудникам организации.* На основании приказа руководителя организации определяется круг подотчетных лиц, имеющих право получать наличные деньги из кассы. Для выдачи наличных денег работнику под отчет на расходы, свя-

занные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, оформляется расходный кассовый ордер согласно письменному заявлению подотчетного лица, содержащему надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги. На каждую принятую сумму подотчетное лицо составляет авансовый отчет (по форме АО-1) не позднее *трех* рабочих дней по истечении срока, на который была выдана сумма. При этом перерасход подотчетной суммы возмещается сотруднику, а остаток вносится им в кассу.

3. *Сдача наличных денег в банк.* Наличные деньги передаются в банк на основании составленного расходного кассового ордера. При этом в кредитной организации прием наличных денег в кассу и их зачисление на расчетный счет производятся на основании объявления на взнос наличными, состоящего из объявления, квитанции и ордера. Форма объявления на взнос наличными содержится в Положении Банка России от 24.04.2008 г. № 318-П «О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации». На полученную сумму банк выдает квитанцию.

4. *Выплаты поставщикам.* Наличные деньги выдаются представителю поставщика по доверенности и предъявленному документу. К расчетам с поставщиками также могут быть привлечены подотчетные лица.

В табл. 5 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с выдачей наличных денег из кассы, и корреспонденции счетов.

Таблица 5

**Отражение выдачи наличных денег из кассы организации  
в бухгалтерском учете**

Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Выплачена из кассы заработная плата сотрудникам	70	50
2. Наличные деньги выданы под отчет на хозяйственные расходы	71	50
3. Выданы из кассы дивиденды учредителям	75	50
4. Выплачена сотруднику депонированная заработная плата	76.4	50
5. Оплачена задолженность поставщикам наличными денежными средствами из кассы	60	50
6. Внесены наличные денежные средства на расчетный счет (сданы в банк из кассы)	51	50

Движение наличных денежных сумм учитывается в Кассовой книге (форма КО-4), оформляемой в соответствии с правилами, приведенными в «Положении о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» № 373-П от 12.10.2011 г.:

- лист кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, распечатывается на бумажном носителе в конце рабочего дня в двух экземплярах;

- нумерация листов кассовой книги, оформляемой с применением технических средств, осуществляется автоматически в хронологической последовательности с начала календарного года;

- распечатанные на бумажном носителе листы кассовой книги подбираются в хронологической последовательности, брошюруются по мере необходимости, но не реже одного раза в календарный год;

- листы кассовой книги, оформляемой на бумажном носителе, до начала ведения брошюруются и пронумеровываются;

- заверительная надпись о количестве листов кассовой книги подписывается руководителем и главным бухгалтером и скрепляется оттиском печати юридического лица;

- контроль за ведением кассовой книги осуществляет главный бухгалтер, а при его отсутствии – руководитель.

Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, организации ведения кассовых операций, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

## **2.2. Инвентаризация кассы**

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с приказом № 49 Минфина РФ от 13.06.1995 г. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

В организации должна проводиться инвентаризация наличных денег регулярно и в случаях, когда проведение инвентаризации обязательно:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене кассира;
- если были выявлены факты хищения наличных денег.

Для проведения инвентаризации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, назначенная приказом. Инвентаризация проводится при обязательном участии кассира.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков наличных денег к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, документы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход.

Сведения о фактическом наличии денежных средств записываются в Акт инвентаризации наличных денежных средств по форме Инв-15 (фрагмент акта – на рис. 3).

Акт  
инвентаризации наличных денежных средств, находящихся по состоянию  
на «18» февраля 2014 г.

Расписка

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, разные ценности и документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное лицо:

кассир Михайлова

Н. П. Михайлова

Акт составлен комиссией, которая установила следующее:

1) наличных денег	<u>37 00</u> руб. <u>00</u> коп.	3) ценных бумаг	<u>—</u> руб. <u>—</u> коп.
2) марок	<u>—</u> руб. <u>—</u> коп.	4) прочее	<u>—</u> руб. <u>—</u> коп.

Итого фактическое наличие на сумму 3700 руб. 00 коп.

Три тысячи семьсот руб. 00 коп.

Рис. 3. Фрагмент акта инвентаризации  
наличных денежных средств (начало)



По учетным данным на сумму 3800 руб. 00 коп.

Три тысячи восемьсот руб. 00 коп.

Результаты инвентаризации: излишек — руб. — коп.  
недостача 100 руб. 00 коп.

Последние номера кассовых ордеров: приходного № 85 ,  
расходного № 105

Председатель комиссии директор Васильев А. И. Васильев

Члены комиссии: бухгалтер Григорьева М. А. Григорьева

зав. складом Иванов А. Н. Иванов

начальник цеха Петров С. С. Петров

Подтверждаю, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на моем ответственном хранении.

Материально ответственное лицо:

кассир Михайлова Н. П. Михайлова

«18» февраля 2014 г.

Объяснение причин излишков или недостач Ошибка при выдаче заработной платы

Материально ответственное лицо:

кассир Михайлова Н. П. Михайлова

Решение руководителя организации Недостачу 100 руб. 00 коп. удержать с кассира Н. П. Михайловой

директор Васильев А. И. Васильев

«18» февраля 2014 г.

Рис. 3. Окончание

Если была выявлена недостача наличных денег, руководитель принимает решение об удержании суммы недостачи с кассира.

В бухгалтерском учете делают следующие проводки:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 50 «Касса» – отражена сумма недостачи наличных денег в кассе;

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – сумма недостачи отражена за счет виновного лица (кассира) – 100 руб. 00 коп.

### **2.3. Учет денежных средств на расчетных счетах**

На территории России большинство платежей осуществляется в безналичной форме.

Для осуществления расчетов организации открывают в банках счета, в зависимости от назначения которых выделяют: расчетный счет, валютный счет и специальные счета.

Согласно законодательству юридическое лицо после прохождения процедуры государственной регистрации обязано открыть банковский (расчетный) счет. Об открытии расчетного счета организация обязана сообщить в налоговую инспекцию и во внебюджетные фонды в течение семи дней со дня открытия счета (ст. 23 НК РФ, ч. 3 ст. 28 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ).

Кроме того, законодательство Российской Федерации не содержит запрета на открытие организацией нескольких расчетных счетов в разных банках.

Для открытия расчетного счета в банк предоставляются, как минимум, следующие документы:

- заявление на открытие расчетного счета;
- нотариально заверенные карточки с образцами подписей руководителя, главного бухгалтера (а также их заместителей) и оттиском печати организации;
- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации организации;
- нотариально заверенную копию свидетельства о постановке организации на учет в налоговую инспекцию.

Операции по расчетному счету в бухгалтерском учете отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в рублях на расчетных счетах органи-

зации, открытых в банках, предназначен активный счет 51 «Расчетные счета».

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации.

На схеме (рис. 4) представлены содержание счета 51 и основные корреспондирующие счета.

51 «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – остаток денежных средств на 1 число текущего месяца	
Текущие записи поступления денежных средств в течение месяца Корреспондирующие счета: 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,	Текущие записи списания денежных средств в течение месяца Корреспондирующие счета: 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Оборот по дебету: сумма поступления денежных средств за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма списания денежных средств за текущий месяц
Сальдо конечное – остаток денежных средств на последнее число текущего месяца	

Рис. 4. Содержание счета 51 и основные корреспондирующие счета

Банки осуществляют перевод денежных средств по банковским счетам организаций посредством:

- списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и зачисления денежных средств на банковские счета получателей средств;
- списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и увеличения остатка электронных денежных средств получателей средств.

Перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов: расчетов платежными поручениями, расчетов инкассовыми поручениями и расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств.

При осуществлении перевода денежных средств применяются платежные поручения, инкассовые поручения, платежные требования, платежные ордера в соответствии с Положением Банка России от 19 июня 2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств».

Денежные средства списываются с расчетного счета только по поручению организации.

В безусловном порядке возмещаются взыскания кредиторов по решению суда, требования налоговой инспекции в части налоговых недоимок и пеней, начисленных по результатам проверки и др.

В договоре с контрагентом должно быть предусмотрено, какой документ будет использоваться для расчетов (платежное поручение, требование или инкассовое поручение). Форма платежного поручения утверждена в Положении Банка России от 19 июня 2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств». С банком целесообразно заключить договор на пользование системой Клиент-Банк или Интернет-Банк. Использование электронной системы позволяет экономить время, в любое время получать электронные выписки и автоматически заносить всю полученную информацию по расчетному счету в автоматизированную программу бухгалтерского учета.

В табл. 6 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с поступлением и списанием денежных средств по расчетному счету организации, и корреспонденции счетов.

Таблица 6

**Отражение основных операций по расчетному счету  
в бухгалтерском учете**

Содержание хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Поступление денежных средств на расчетный счет</i>		
1. Сданы на расчетный счет наличные деньги из кассы	51	50
2. Поступила на расчетный счет выручка от продажи продукции, товаров, услуг	51	62
3. Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит (заем)	51	66
4. Зачислен на расчетный счет долгосрочный кредит (заем)	51	67

1	2	3
<i>Списание с расчетного счета денежных средств и выдача наличных денег</i>		
5. Получены из банка с расчетного счета в кассу организации наличные деньги* средства	50	51
6. Перечислены денежные средства поставщикам за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги	60	51
7. Перечислены в бюджет суммы налогов и сборов организацией-налогоплательщиком или налоговым агентом	68	51
8. Перечислены во внебюджетные фонды суммы страховых взносов	69	51
9. Списаны банком проценты за предоставление организации в пользование денежных средств (краткосрочного или долгосрочного кредитов)	66 или 67	51

\* Получение наличных денег с расчетного счета осуществляется на основании денежного чека (в составе чековой книжки), который состоит из двух частей: отрывного листа и корешка чека. На отрывном листе чека указывают цель получения наличных денег, получаемую сумму с расчетного счета, а также паспортные данные лица, получающего деньги.

## **2.4. Учет финансовых вложений**

Финансовые вложения представляют собой способ инвестирования денежных средств или иного имущества с целью получения доходов.

В п. 5 ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» выделяют высоколиквидные финансовые вложения – денежные эквиваленты, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования.

В Российской Федерации учет финансовых вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий, перечисленных в п. 2 ПБУ 19/02, а именно:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

В табл. 7 представлены виды финансовых вложений и активы, не относящиеся к финансовым вложениям организации.

*Таблица 7*

**Виды финансовых вложений и активы, не относящиеся к финансовым вложениям организации**

Виды финансовых вложений	Активы, не относящиеся к финансовым вложениям
1) государственные и муниципальные ценные бумаги; 2) ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); 3) вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); 4) предоставленные другим организациям займы; 5) депозитные вклады в кредитных организациях; 6) дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. 7) вклады организации-товарища по договору простого товарищества	1) собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования; 2) векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; 3) вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода; 4) драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности; активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы

Приведем классификацию финансовых вложений в зависимости от их назначения, срока приобретения и связи с формированием уставного капитала (рис. 5).



Рис. 5. Классификация финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством). Варианты оценки первоначальной стоимости финансовых вложений по их видам представлены в табл. 8.

**Варианты оценки первоначальной стоимости  
финансовых вложений**

Вид приобретения финансового вложения	Способ оценки первоначальной стоимости
Приобретение за плату	Сумма <i>фактических затрат</i> организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах)
Безвозмездное получение	Их текущая рыночная стоимость (их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг) – сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету (для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена). При невозможности установить стоимость – по стоимости приобретения аналогичных финансовых вложений
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов

*Фактическими затратами* на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;



– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости (п. 21 ПБУ 19/02).

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату (п. 20 ПБУ 19/02).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

1. «Паи и акции»;
2. «Долговые ценные бумаги»;
3. «Предоставленные займы»;
4. «Вклады по договору простого товарищества» и др.

На счете 58 «Финансовые вложения» обобщается информация о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Например, приобретение организацией ценных бумаг других организаций за плату проводится по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

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

отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» или других соответствующих счетов и кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (рис. 6).

58 «Финансовые вложения»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – остаток финансовых вложений на 1 число текущего месяца	
Текущие записи по поступлению финансовых вложений в течение месяца Корреспондирующие счета: 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	Текущие записи по выбытию финансовых вложений в течение месяца Корреспондирующие счета: 51 «Расчетные счета», 91 «Прочие доходы и расходы»
Оборот по дебету: сумма поступления финансовых вложений за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма выбывших финансовых вложений за текущий месяц
Сальдо конечное – остаток финансовых вложений на последнее число текущего месяца	

Рис. 6. Содержание счета 58 и основные корреспондирующие счета

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и иных счетов). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является данная организация; организациям-заемщикам и т.п.). Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

## **2.5. Инвентаризация финансовых вложений**

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т.е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

## **2.6. Раскрытие информации о денежных средствах и финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности**

### **Формирование показателя «Денежные средства и денежные эквиваленты» (строка 1250)**

По строке 1250 бухгалтерского баланса отражают сумму наличных и безналичных денежных средств организации, которые числятся в кассе, на расчетных, валютных и специальных счетах по состоянию на 31 декабря отчетного года.

В указанной строке приводятся данные и о денежных эквивалентах – высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств

и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (п. 5 ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»). При этом учетной политикой должны быть определены подходы, используемые организацией для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений (п. 23 ПБУ 23/2011).

### **Формирование показателя «Финансовые вложения» (строка 1170)**

Требование раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о финансовых вложениях с подразделением на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения) содержится в п. 41 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

Долгосрочные финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе; краткосрочные финансовые вложения со сроком обращения (погашения) 12 месяцев и менее – в бухгалтерском балансе, финансовые вложения (денежные эквиваленты) – в отчете о движении денежных средств. Наличие, движение и иное использование финансовых вложений раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу (таблицах).

В бухгалтерском балансе долгосрочные финансовые вложения (свыше 12 месяцев) отражаются по строке 1170. Если в организации не подтверждалось устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений и не образовывался резерв под обесценение финансовых вложений, то в строке 1170 отражают стоимость всех долгосрочных финансовых вложений организации, которая сформировалась по состоянию на 31 декабря отчетного года, без накопленной корректировки – дебетовое сальдо счета 58 «Финансовые вложения» (остаток долгосрочных финансовых вложений).

### **Практическая ситуация**

Организация ООО «Тяжпром» предоставила ОАО «Химмаш» долгосрочный заем в сумме 3 000 000 руб. Заем предусматривает уплату получателем процентов по нему. В таком случае сумму займа отражают на счете 58 «Финансовые вложения» в составе финансовых вложений. Эту операцию отражают записью:

Дебет 58 Кредит 51 на сумму 3 000 000 руб. – перечислены деньги в качестве займа.

Сумму перечисленного займа, не погашенную по состоянию на 31.12.2013 (дебетовое сальдо по счету 58), указывают в балансе по строке 1170.

**Формирование показателя «Финансовые вложения  
(за исключением денежных эквивалентов)»  
(строка 1240)**

Краткосрочные финансовые вложения отражаются в строке 1240 бухгалтерского баланса «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» – дебетовое сальдо счета 58 (остаток краткосрочных финансовых вложений).

Остаток финансовых вложений – денежных эквивалентов отражается по строке 1250 вместе с другим высоколиквидным оборотным активом – денежными средствами.

Раскрытие информации о денежных средствах и финансовых вложениях в бухгалтерском балансе представлено в табл. 9.

*Таблица 9*

**Фрагмент бухгалтерского баланса с формированием статей  
денежных средств и финансовых вложений (тыс. руб.)**

Пояснения	Наименование показателя	Код	Дебетовые сальдо счетов		
			на 31 декабря 2013 г.	на 31 декабря 2012 г.	на 31 декабря 2011 г.
1	2	3	4	5	6
	<b>Актив</b>				
	<i>I. Внеоборотные активы</i>				
	Финансовые вложения (счет 58)	1170			
	<i>II. Оборотные активы</i>				
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) (счет 58)	1240			
	Денежные средства и денежные эквиваленты (счета 50,51)	1250			

**Раскрытие информации о денежных средствах  
и финансовых вложениях в отчете о движении  
денежных средств**

В отчете о движении денежных средств суммируются денежные потоки за отчетный период, т.е. отражаются платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов, а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода.

Порядок заполнения Отчета о движении денежных средств регулируется нормами ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

Денежные потоки организации подразделяются по видам операций: текущим, инвестиционным и финансовым.

Для заполнения отчета о движении денежных средств используется информация по следующим бухгалтерским счетам: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Под текущей деятельностью понимается обычная деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели, в соответствии с предметом и целями деятельности организации (производство и продажа готовой продукции, реализация товаров, выполнение работ, оказание услуг и т.д.).

В табл. 10 представлены показатели отчета о движении денежных средств в части текущих операций и информационная база для заполнения его строк.

Таблица 10

**Информация для формирования денежных потоков  
от текущих операций**

Наименование показателя отчета	Код строки	Данные бухгалтерских счетов
1	2	3
<i>Приток денежных средств</i>		
Поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг	4111	Отражается полученная выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг), а также суммы авансов от покупателей за вычетом НДС. Для заполнения строки складываются обороты по дебету счетов 50 и 51 (52) в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и/или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Поступления арендных платежей, комиссионных и иных аналогичных платежей	4112	Отражаются суммы гонораров, арендных, лицензионных, комиссионных и прочих подобных платежей также без НДС. Для этого складываются обороты по дебету счетов 50 (51, 52) в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета 76

1	2	3
Поступления от перепродажи финансовых вложений	4113	Указываются поступления от перепродажи финансовых вложений. Для заполнения указанной строки берутся обороты по дебету счетов 50 и 51 (52) в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и/или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по соответствующим субсчетам
Прочие поступления	4119	Показываются прочие поступления, не вошедшие в предыдущие строки (например, «свернутая» сумма НДС)
<i>Отток денежных средств</i>		
Платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	4121	Отражаются оплаченные организацией товары, материалы, иные оборотные активы, а также работы, услуги производственного характера. Для этого необходимо сложить обороты по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции со счетами 60 и (или) 76 (по дебету)
Платежи в связи с оплатой труда работников организации	4122	Отражаются суммы заработной платы, выплаченные работникам организации. Для этого суммируются данные по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счетов 50 и 51. Кроме того, в составе данных, указываемых в этой строке, должны быть и суммы, подлежащие удержанию из оплаты труда работников (например, суммы начисленного НДФЛ, платежи по исполнительным листам) (письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01). Для этого берутся данные по кредиту счетов учета денежных средств 50, 51 в корреспонденции со счетами учета расчетов: – 68, субсчет «Расчеты по НДФЛ»; – 76 (в части удержанных из заработной платы работников сумм)

1	2	3
Платежи налога на прибыль организаций	4124	Отражается уплата налога на прибыль (Д 68 К 51)
Прочие платежи	4129	По данной строке организация может отразить, например, суммы уплаченных взносов по обязательному социальному страхованию, уплаченные в бюджет штрафы по налогам и сборам, пени за просрочку налоговых платежей; оплаченные штрафы, пени, неустойки за нарушение компанией условий хозяйственных договоров, суммы, переданные безвозмездно, оплаченные расходы, связанные с получением прочих доходов, и т.п. По этой же строке указывают свернутую сумму НДС, если в результате сворачивания получилась отрицательная величина. Для заполнения указанной строки берутся обороты по кредиту счетов 50 и 51 (52) в корреспонденции со счетами 68 (кроме субсчета «Расчеты по налогу на прибыль»), 69, 71, 73, 86, 91, 98
Сальдо денежных потоков от текущих операций	4100	Показывают разницу между полученными и уплаченными денежными средствами

Основным источником поступлений по текущим операциям являются денежные средства, полученные от покупателей и заказчиков.

Под инвестиционной деятельностью понимается деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации при приобретении земельных участков, зданий и иной недвижимости, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажи, при осуществлении долгосрочных финансовых вложений, выпуске ценных бумаг (акций, облигаций, векселей) долгосрочного характера.



Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций.

В табл. 11 представлены показатели отчета о движении денежных средств в части инвестиционных операций и информационная база для заполнения его строк.

Таблица 11

**Информация для формирования денежных потоков  
от инвестиционных операций**

Наименование показателя отчета	Код строки	Данные бухгалтерских счетов
1	2	3
<i>Приток денежных средств</i>		
Поступления от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	4211	Приводятся суммы, которые организация получила от продажи основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства и оборудования к установке. Для этого обычно суммируются данные по дебету счетов 50, 51 в корреспонденции со счетами 62 и (или) 76. Сумма средств, поступившая от покупателей, указывается без учета предъявленного им НДС
Поступления от продажи акций других организаций (долей участия)	4212	Указываются доходы организации от продажи акций (долей участия) в других организациях. Для этого используются данные по дебету счетов 50, 51 в корреспонденции со счетом 91, субсчет «Прочие доходы» в соответствующей части
Поступления от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	4213	Показывается погашение выданных организацией займов. Для этого используются данные оборота по дебету счетов 50 (51, 52) и кредиту счета 58 субсчет «Займы выданные», 91, субсчет «Прочие доходы»

1	2	3
Поступления дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	4214	Отражаются поступления в виде дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям. Указанные данные берутся из дебетового оборота по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 76 субсчет «Расчеты по дивидендам», со счетом 91 субсчет «Прочие доходы». Суммы процентов, которые были фактически получены в отчетном году от финансовых вложений (например, облигаций, векселей, выданных займов и т.д.), определяются как дебетовый оборот по счетам 50 (51, 52) в корреспонденции с субсчетами «Проценты по векселям», «Проценты по облигациям» и т.п., открытыми к счету 76; 91 субсчет «Прочие доходы»
Прочие поступления	4219	Сумма НДС указывается свернуто
<i>Отток денежных средств</i>		
Платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	4221	Отражаются суммы, перечисленные в отчетном году при приобретении основных средств (недвижимости, производственного оборудования и т.д.), нематериальных активов (прав на патенты, изобретения и т.д.), объектов незавершенного капитального строительства. Данные для этой строки формируются из кредитовых оборотов по счетам 50 (51, 52) за вычетом уплаченного НДС в корреспонденции счета 60 и (или) 76 в части приобретения основных средств, нематериальных активов и т.п.

1	2	3
Платежи в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	4222	Указывают сумму средств, направленных на осуществление долгосрочных финансовых вложений. Для заполнения данной строки необходимы данные из оборота по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции со счетом 58
Платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	
Прочие платежи	4229	Вписывают средства, израсходованные в рамках инвестиционной деятельности, не учтенные в других строках
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	4200	Указывают разницу между полученными и потраченными денежными средствами

Под финансовой деятельностью понимается деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных ценных бумаг на срок до 12 месяцев. Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевой основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций. В табл. 12 сгруппированы показатели отчета о движении денежных средств (приток, отток) в части финансовых операций и информационная база для заполнения его строк.

Таблица 12

**Информация для формирования денежных потоков  
от финансовых операций**

Наименование показателя отчета	Код строки	Данные бухгалтерских счетов
1	2	3
<i>Приток денежных средств</i>		
Получение кредитов и займов от других лиц	4311	Указываются суммы, полученные фирмой в виде кредитов и (или) займов. Для заполнения этой строки используются обороты по кредиту счетов 66 и 67 в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств

1	2	3
Поступления денежных вкладов собственников (участников)	4312	Отражаются вклады участников компании, внесенные в отчетном году (оборот по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (58, 76))
Поступления от выпуска акций, увеличения долей участия	4313	
Поступления от выпуска облигаций, векселей, и других долговых ценных бумаг	4314	Отражаются поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг. Для их отражения используются данные по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 66 или 67 по соответствующим субсчетам в зависимости от срока погашения
Прочие поступления	4319	Указывается сумма оборота по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 91 субсчет «Прочие доходы»
<i>Отток денежных средств</i>		
Платежи собственникам в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников	4321	Отражаются суммы, уплаченные собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников (кредитовый оборот по счетам 50 (51, 52...) и дебетовый по счету 75
Платежи на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	4322	
Платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов, полученных от других лиц	4323	Указываются погашенные организацией суммы займов, предоставленных другими организациями, а также погашение (выкуп) векселей и других долговых ценных бумаг. Для заполнения данной строки используются данные по дебету счетов 66 и 67 в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств. Проценты, уплаченные по займам или кредитам, в строку 4323 не вписывают

1	2	3
Прочие платежи	4329	Показываются данные, не вошедшие в строки 4321-4323. Для заполнения данной строки используются данные по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 91 субсчет «Прочие расходы»
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300	Указывают разницу между полученными и потраченными денежными средствами

### **Взаимувязка форм бухгалтерской отчетности**

Сальдо денежных потоков в отчете о движении денежных средств должно быть тождественно суммам остатков по счетам 50, 51 в разделе 2 «Оборотные активы» формы бухгалтерской отчетности «Бухгалтерский баланс», отраженным по статье «Денежные средства» на соответствующие даты (табл. 13).

Таблица 13

#### **Взаимувязка показателей (денежных средств и денежных эквивалентов) в бухгалтерской отчетности**

Бухгалтерский баланс		Отчет о движении денежных средств	
Показатели	Код строки, графа	Показатели	Код строки, графа
Денежные средства и денежные эквиваленты	Строка 1250, графа «На 31 декабря 2012 г.»	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	Строка 4450
	Строка 1250, графа «На 31 декабря 2013 г.»	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	Строка 4500

## **2.7. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций**

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регулируют учет денежных средств? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

2. Какие основные нормативные документы регулируют учет финансовых вложений? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

3. Укажите предельный размер расчетов наличными денежными средствами.

4. Какие основные нормативные документы регулируют порядок инвентаризации кассы? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

*Компетенция ПК-7 «Способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств, и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений»:*

1. С какими строками отчета о движении денежных средств должна быть взаимоувязана строка «Денежные средства и денежные эквиваленты» бухгалтерского баланса?

2. Какие данные используются при формировании строки «Денежные средства и денежные эквиваленты» отчета о финансовых результатах?

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета, управленческого учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Раскройте порядок ведения кассовых операций.

3. Перечислите первичные документы по учету денежных средств в кассе и дайте их характеристику.

4. Как организуется синтетический и аналитический учет денежных средств в кассе?

5. Какие документы необходимы для открытия расчетного счета в банке?

6. Как осуществляется учет операций по расчетному счету в банке?

7. Назовите наиболее характерные факты хозяйственной жизни (хозяйственные операции) по движению денежных средств на расчетном счете.

8. Перечислите первичные документы по учету денежных средств на расчетном счете и дайте их характеристику.

9. Как организуется синтетический и аналитический учет денежных средств на расчетном счете?

10. Дайте определение финансовым вложениям.

11. Как классифицируются финансовые вложения?

12. Как оцениваются финансовые вложения?

13. В каких случаях происходит изменение оценки отдельных видов вложений?

14. Как осуществляется учет вкладов в уставные капиталы (акции) других организаций?

15. Как осуществляется учет финансовых вложений в долговые ценные бумаги?

16. Как осуществляется учет финансовых вложений в займы?

17. Каким образом в бухгалтерском балансе раскрывается информация о денежных средствах?

18. Каким образом в бухгалтерском балансе раскрывается информация о финансовых вложениях?

19. Раскройте структуру и содержание отчета о движении денежных средств.

20. Охарактеризуйте порядок формирования отчета о движении денежных средств.

## **Глава 3**

### **Учет внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) и амортизации**

*3.1. Понятие, классификации объектов основных средств и нематериальных активов и условия их принятия к учету.*

*3.2. Оценка основных средств и нематериальных активов.*

*3.3. Учет поступления и выбытия основных средств и нематериальных активов (основные операции). Применение счета 08.*

*3.4. Учет и начисление амортизации основных средств и нематериальных активов линейным способом.*

*3.5. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов.*

*3.6. Раскрытие информации об объектах основных средств и нематериальных активов в бухгалтерской отчетности.*

*3.7. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.*

#### **3.1. Понятие, классификации объектов основных средств и нематериальных активов и условия их принятия к учету**

Под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей и сроком полезного использования свыше 12 месяцев.

Правила формирования информации об основных средствах в бухгалтерском учете установлены в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и нематериальных активов в ПБУ 14/2007.

Активы принимаются организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств (или нематериальных активов), если одновременно выполняются общие условия, представленные на рис. 7.



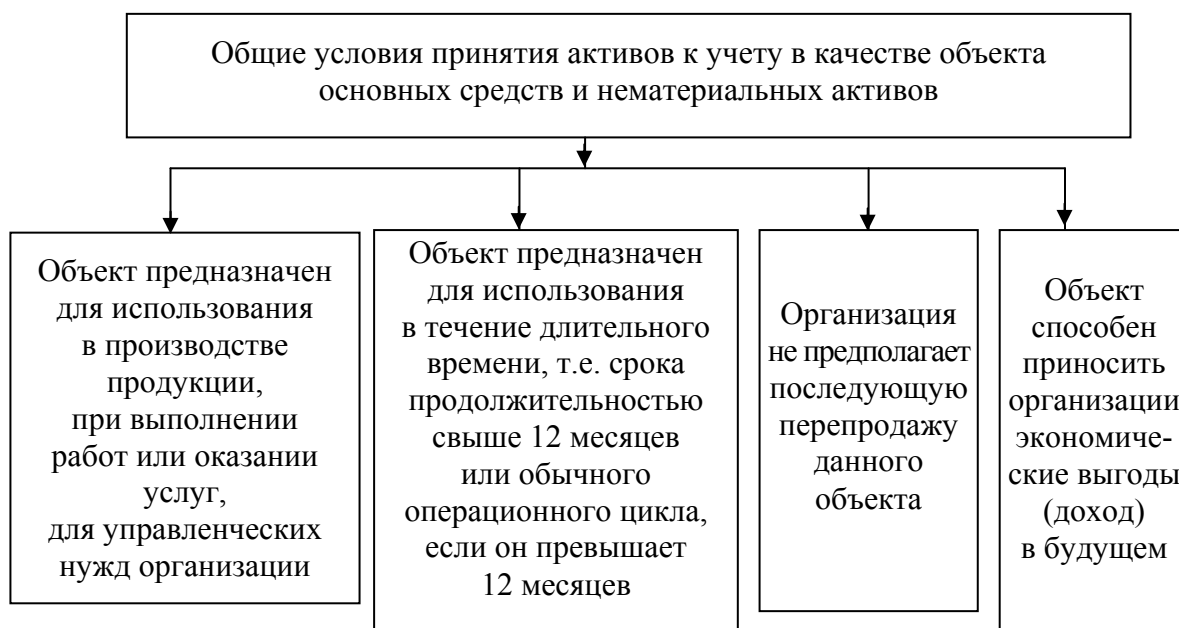


Рис. 7. Общие условия принятия активов к учету в качестве объекта основных средств и нематериальных активов

Другие четыре условия, которые необходимо одновременно выполнить с представленными выше для принятия нематериальных активов к учету, заключаются в следующем:

- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;

- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

В учете нематериальных активов и основных средств применяются различные классификации. Применяемые в учете классифи-

кации основных средств определены в Общероссийском классификаторе основных фондов (ОКОФ) и п. 5 ПБУ 6/01, которые различаются в названиях некоторых групп и по их числу (табл. 14).

Таблица 14

**Классификации основных средств организации**

Классификации основных средств	
в ОКОФ	в ПБУ 6/01
1. Здания	Здания
2. Сооружения	Сооружения
3. Машины и оборудование	Рабочие и силовые машины и оборудование
4. Измерительные и регулирующие приборы и устройства	Измерительные и регулирующие приборы и устройства
5. Жилища	—
6. Вычислительная техника, оргтехника	Вычислительная техника
7. Транспортные средства	Транспортные средства
8. Инструмент	Инструмент производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности
9. Производственный и хозяйственный инвентарь	
10. Рабочий, продуктивный и племенной скот	Рабочий, продуктивный и племенной скот
11. Многолетние насаждения	Многолетние насаждения
12. Прочие виды материальных основных фондов	Внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты
13. —	Капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы)
14. —	Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств
15. —	Земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)

Главным отличием нематериальных активов является то, что у них отсутствует материально-вещественная форма. Виды нематериальных активов приведены на рис. 8.

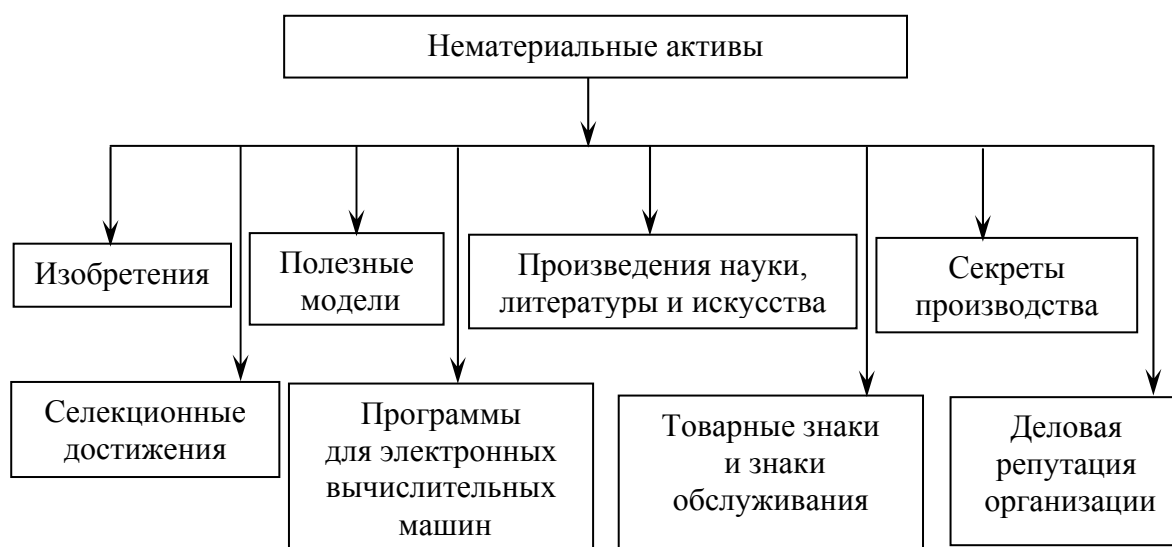


Рис. 8. Виды нематериальных активов

К нематериальным активам относятся согласно п. 4 ПБУ 14/2007, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект, в качестве которого признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве единицы учета нематериальных активов может признаваться также сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

### **3.2. Оценка основных средств и нематериальных активов**

В бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов применяются следующие виды оценок: первоначальная, восстановительная и остаточная стоимость (рис. 9).

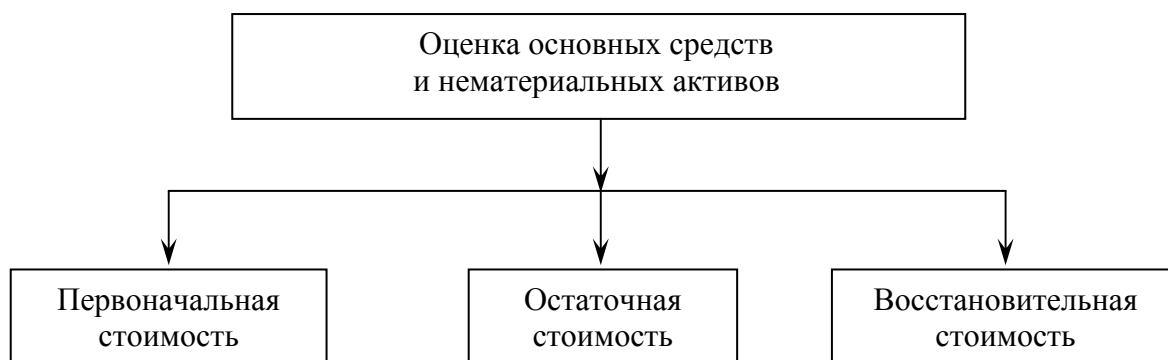


Рис. 9. Виды оценки основных средств и нематериальных активов

Основные средства и нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости.

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

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Другие варианты формирования первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов приведены на рис. 10.

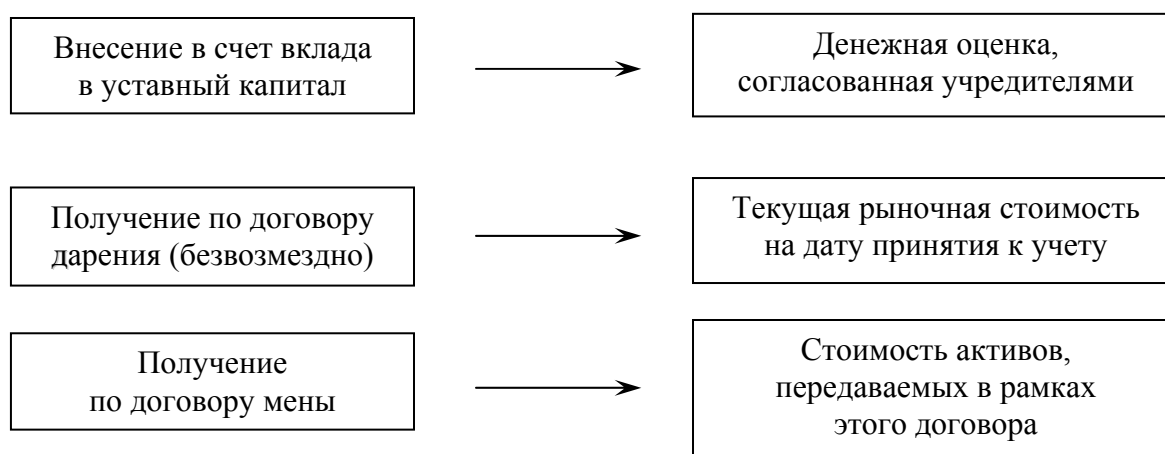


Рис. 10. Варианты первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов в зависимости от способа их получения

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях:

- достройки;
- дооборудования;
- реконструкции;
- модернизации;
- частичной ликвидации;
- переоценки объектов основных средств.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

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

Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы:

- данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе. Остаточная стоимость – разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Следует отметить, что объекты стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу (ПБУ 6/01), могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

### **3.3. Учет поступления и выбытия основных средств и нематериальных активов (основные операции). Применение счета 08**

Вложения во внеоборотные активы – это затраты на приобретение и создание имущества, которое будет использоваться в организации в течение длительного времени.

Основными задачами учета при поступлении внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов) являются:

- отражение процесса осуществления вложений во внеоборотные активы во времени;
- осуществление учета всех фактических затрат, связанных с поступлением внеоборотных активов, с целью последующего формирования их первоначальной стоимости;
- отражение на счетах процесса принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств и нематериальных активов.

При приобретении основных средств в бухгалтерском учете суммы затрат отражаются на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», который предназначен для обобщения информации о фактических затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных активов на соответствующих субсчетах:

- 08.4 «Приобретение объектов основных средств»,
- 08.5 «Приобретение нематериальных активов».

На субсчете 08.4 «Приобретение объектов основных средств» учитываются затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

На субсчете 08.5 «Приобретение нематериальных активов» учитываются затраты на приобретение нематериальных активов.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по затратам, связанным с приобретением основных средств, – по каждому приобретаемому объекту основных средств.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае:

- продажи;
- прекращения использования вследствие морального или физического износа;
- ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд;
- передачи по договору мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

На рис. 11 представлены содержание счета 08 и основные корреспондирующие счета.

08 «Вложения во внеоборотные активы»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – остаток не введенных в эксплуатацию внеоборотных активов на 1 число текущего месяца	
Текущие записи по поступлению внеоборотных активов в течение месяца. Корреспондирующий счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Текущие записи по передаче (вводу) в эксплуатацию внеоборотных активов в течение месяца. Корреспондирующие счета: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»
Оборот по дебету: сумма фактических затрат по поступлению внеоборотных активов за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма (первоначальная стоимость) переданных (введенных) в эксплуатацию или принятых к бухгалтерскому учету активов за текущий месяц
Сальдо конечное – остаток не введенных в эксплуатацию внеоборотных активов на последнее число текущего месяца	

Рис. 11. Содержание счета 08  
и основные корреспондирующие счета

Фактическими затратами на приобретение основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, объекта основных средств.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Расходами на приобретение нематериального актива являются:

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

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе субсчетов 08.4 и 08.5 отражает величину незаконченных операций приобретения основных средств и нематериальных активов.

По завершении процесса капитальных вложений, т.е. при доведении объектов внеоборотных активов до состояния, в котором



они полностью пригодны к использованию в запланированных целях, и передачи объектов внеоборотных активов в эксплуатацию их первоначальная стоимость списывается с кредита субсчета 08.4 «Вложения во внеоборотные активы»:

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08.4 «Вложения во внеоборотные активы».

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету отражается следующая корреспонденция счетов:

Дебет 04 «Нематериальные активы» Кредит 08.5 «Приобретение нематериальных активов».

В табл. 15 представлены корреспонденции счетов по отражению вложений во внеоборотные активы с указанием первичных документов, служащих основанием для бухгалтерских проводок.

Таблица 15

**Корреспонденции счетов по учету вложений  
во внеоборотные активы**

Корреспонденция счетов		Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Первичный документ – основание
Дебет	Кредит		
08	60	Отражены затраты по приобретению вложений во внеоборотные активы	Договор купли-продажи, счет-фактура
01	08.4	Введен в эксплуатацию объект основных средств	Акт приемки-передачи формы № ОС-1
04	08.5	Принят нематериальный актив к бухгалтерскому учету	Ведомость поступивших нематериальных активов

**3.4. Учет и начисление амортизации  
основных средств  
и нематериальных активов линейным способом**

Амортизация представляет собой процесс постепенного переноса стоимости основных средств и нематериальных активов на производимую продукцию (работы, услуги).

Стоимость объектов основных средств и нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01

и п. 23 ПБУ 14/2007) в бухгалтерском учете одним из способов, установленных в п. 18 ПБУ 6/01 и соответственно в п. 26 ПБУ 14/2007 (табл. 16).

Таблица 16

**Способы начисления амортизации объектов основных средств и нематериальных активов**

Способы начисления амортизации основных средств	Способы начисления амортизации нематериальных активов
Линейный способ	
Способ уменьшаемого остатка	
Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	
Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	–

Как видно из таблицы, все три способа начисления амортизации по нематериальным активам аналогичны трем из четырех способов, определенных в ПБУ 6/01 для объектов основных средств.

Амортизационные отчисления – денежное выражение амортизации основных средств и нематериальных активов, включаемой в себестоимость продукции, работ и услуг. Таким образом, организация возмещает затраты по использованию объектов основных средств и нематериальных активов.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы (п. 19 ПБУ 6/01 и п. 29 ПБУ 14/2007).

Сумма амортизации рассчитывается ежемесячно, отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества, т.е. по тем основным средствам и нематериальным активам, которые подлежат амортизации.

Не подлежат амортизации:

- объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования);
- нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования.

**Линейный способ** амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств и нематериальных активов.

Сроком полезного использования является период времени, в течение которого использование объекта основных средств и нематериального актива приносит экономические выгоды (доход) организации.

Срок полезного использования основных средств определяется исходя из (п. 20 ПБУ 6/01):

- ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например срок аренды).

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (п. 26 ПБУ 14/2007).

Выбор порядка определения срока полезного использования при принятии основного средства к учету и нематериальных активов должен быть отражен в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Линейный способ начисления амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Это самый распространенный метод начисления амортизации. При его использовании нужно определить годовую норму и сумму амортизационных отчислений. Годовую норму рассчитывают по формуле

$$\frac{100 \%}{\text{Срок полезного использования ОС (в годах)}} = \text{Годовая норма амортизационных отчислений} \quad (1)$$

Затем рассчитывают годовую сумму амортизационных отчислений по следующей формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Первоначальная} \\ \text{(восстановитель-} \\ \text{ная)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Годовая норма} \\ \text{амортизационных} \\ \text{отчислений (в \%)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Годовая сумма амортизацион-} \\ \text{ных отчислений (в руб.)} \end{array} \quad (2)$$

Ежемесячный размер амортизационных отчислений равен 1/12 от ее годовой суммы.

#### П р и м е р

Организация приобрела основное средство. Его стоимость составила 590 000 руб. (в том числе НДС – 90 000 руб.). Срок полезного использования – 10 лет. В соответствии с принятой учетной политикой амортизация по объектам основных средств в данной организации начисляется линейным способом.

Годовая норма амортизационных отчислений по нему составит  
 $100 \% : 10 \text{ лет} = 10 \%$ .

Годовая сумма амортизационных отчислений будет равна:

$$(590\,000 \text{ руб.} - 90\,000 \text{ руб.}) \cdot 10 \% = 50\,000 \text{ руб.}$$

Ежемесячная сумма амортизации по основному средству составит:

$$50\,000 \text{ руб.} \cdot 1/12 = 4167 \text{ руб.}$$

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам рассчитывается при линейном способе, исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) НМА равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

Формулу для расчета ежемесячной суммы амортизации можно представить следующим образом:

$$A = C_{\text{п}} : C_{\text{пи}}, \quad (3)$$

где  $A$  – ежемесячная сумма амортизационных отчислений;  $C_{\text{п}}$  – первоначальная стоимость НМА (текущая рыночная стоимость в случае переоценки);  $C_{\text{пи}}$  – срок полезного использования НМА в месяцах.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальным активам начинаются с первого числа месяца,

следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этих активов с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств и нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания активов с бухгалтерского учета.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету затратных счетов (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» (табл. 18). Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

Списание амортизации производится при выбытии основного средства. При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства» (субсчет «Выбытие основных средств») (табл. 17).

Таблица 17

**Отражение основных операций по учету амортизации  
в бухгалтерском учете**

Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация основных средств, используемых во вспомогательном производстве	23	02
2. Начислена амортизация основных средств общепроизводственного назначения	25	02
3. Начислена амортизация основных средств управленческого и общехозяйственного назначения	26	02
4. Списана полностью начисленная амортизация при выбытии объекта основных средств	02	01

На рис. 12 представлены содержание счета 02 и основные корреспондирующие счета.

02 «Амортизация основных средств»

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – остаток амортизации основных средств на 1 число текущего месяца
Текущие записи по списанию амортизации основных средств в течение месяца Корреспондирующие счета: 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»	Текущие записи по начислению амортизации основных средств в конце месяца. Корреспондирующие счета: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»
Оборот по дебету: сумма списания амортизации основных средств за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма начисленной амортизации основных средств за текущий месяц
	Сальдо конечное – остаток амортизации основных средств на последнее число текущего месяца

Рис. 12. Содержание счета 02 и основные корреспондирующие счета

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Для учета амортизации нематериальных активов применяется аналогичный по структуре пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов» (рис. 13).

05 «Амортизация нематериальных активов»	
Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – остаток амортизации нематериальных активов на 1 число текущего месяца
Текущие записи по списанию амортизации нематериальных активов в течение месяца Корреспондирующие счета: 04 «Нематериальные активы»	Текущие записи по начислению амортизации нематериальных активов в конце месяца. Корреспондирующие счета: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»
Оборот по дебету: сумма списания амортизации нематериальных активов за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма начисленной амортизации нематериальных активов за текущий месяц
	Сальдо конечное – остаток амортизации нематериальных активов на последнее число текущего месяца

Рис. 13. Содержание счета 05 и основные корреспондирующие счета

### **3.5. Инвентаризация основных средств и нематериальных активов**

Инвентаризация проводится ежегодно в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и на основании письменного приказа руководителя (форма № ИНВ-22).

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для обеспечения достоверности данных организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 ок-

тября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков:

- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

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 (рис. 14). Инвентаризация имущества производится по местонахождению имущества и материально ответственным лицам.

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

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации (основные средства, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию по рыночной стоимости и зачислению в состав прочих доходов организации на счете 91);
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм – на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации. Учет недостач ведется на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».



Унифицированная форма № ИНВ-1  
 Утверждена постановлением Госкомстата России  
 от 18.08.98 г. № 88

		Код	
Форма по <b>ОКУД</b>		317001	
по <b>ОКПО</b>		63525927	
Закрытое акционерное общество «Актив» (организация)			
административно-хозяйственный отдел (структурное подразделение)			
Вид деятельности		торговая	
Основание для проведения инвентаризации:	приказ, <del>постановление</del> , <del>распоряжение</del> (ненужное зачеркнуть)	номер	234/ИН
		дата	10.12.2014
		Дата начала инвентаризации	30.12.2014
		Дата окончания инвентаризации	31.12.2014
		Вид операции	

<b>Инвентаризационная опись основных средств</b>	Номер документа	Дата составления
	6	31.12.2014

Основные средства \_\_\_\_\_ вычислительная техника, офисная мебель, множительная

Техника \_\_\_\_\_

находящиеся \_\_\_\_\_ в собственности организации  
 (в собственности организации, на ответственном хранении, в том числе арендованные)

Местонахождение \_\_\_\_\_ 109125, г. Москва, ул. Люблинская, д. 9, кор. 2, офис 14

Арендодатель\* \_\_\_\_\_

### Расписка

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на основные средства сданы в бухгалтерию, и все основные средства, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность основных средств:

<u>Руководитель АХО</u> (должность)	<u>Мерчинев</u> (подпись)	<u>/Мерчинев Н.Ф./</u> (расшифровка подписи)
_____ (должность)	_____ (подпись)	_____ (расшифровка подписи)
_____ (должность)	_____ (подпись)	_____ (расшифровка подписи)

\* Заполняется по основным средствам, полученным по договору аренды.

Рис. 14. Акт инвентаризационной описи основных средств (начало)

2-я страница формы № ИНВ-1

Номер по порядку	Наименование, назначение и краткая характеристика объекта	Документ, подтверждающий принятие объекта на ответственное хранение (аренду)			Год выпуска (постройке, приобретения)	Номер			Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
		Наименование	Дата	Номер		инвентарный	заводской	паспорта (документа о регистрации)	Количество, шт.	Стоимость, руб.	Количество, шт.	Стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Системный блок ASUS	Накладная <b>ТОРГ-12</b>	10.03.2014	86	2012	86/С	124 386	–	1	18 000	1	18 000
2	Системный блок GT	Накладная <b>ТОРГ-12</b>	12.04.2014	87	2012	87/С	232 144	–	1	12 000	1	12 000
3	Монитор LG L 17535	Накладная <b>ТОРГ-12</b>	09.03.2014	9	2012	12/М	12 386	–	1	6000	1	6000
4	Монитор LG L 24386	Накладная <b>ТОРГ-12</b>	03.04.2014	10	2012	13/М	86 324	–	1	5800	1	5800
Итого									4	41 800	4	41 800

Итого по странице:

а) количество порядковых номеров \_\_\_\_\_ четыре \_\_\_\_\_  
(прописью)

б) общее количество единиц фактически \_\_\_\_\_ четыре \_\_\_\_\_  
(прописью)

в) на сумму фактически \_\_\_\_\_ сорок одна тысяча восемьсот \_\_\_\_\_ руб. 00 коп.  
(прописью)

Рис. 14. Продолжение



По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличительные ведомости (форма № ИНВ-18).

На ценности, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении или арендованные, полученные для переработки) составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй – передается материально ответственному(ым) лицу (лицам).

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

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих права организации на его использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе.

Необходимые данные по этим ценностям вносят в опись ИНВ-1а. Так, в ней приводят наименование, назначение и краткую характеристику НМА, реквизиты документов об их госрегистрации, дату оприходования и стоимость.

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы. Один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй – остается у ответственного за сохранность документов лица.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, отвечающих за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

При выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, комиссия должна включать их в инвентаризационную опись.

Фрагмент Формы ИНВ-1а приведен на рис. 15.

	Форма по <b>ОКУД</b>	Код	
Закрытое акционерное общество «Актив»	по ОКПО	317001	
(организация)		63525927	
административно-хозяйственный отдел (структурное подразделение)			
	Вид деятельности	торговая	
Основание для проведения инвентаризации:	приказ, <del>постановление</del> , <del>распоряжение</del> (ненужное зачеркнуть)	номер	234/ИН
		дата	10.12.2014
		Дата начала инвентаризации	20.12.2014
		Дата окончания инвентаризации	24.12.2014
	Вид операции		

<b>Инвентаризационная опись нематериальных активов</b>	Номер документа	Дата составления
	8	24.12.2014

Нематериальные активы Исключительные права на торговый знак «Актив»  
Исключительные права на программу для ЭВМ «Склад»

Местонахождение 109125, г. Москва, ул. Люблинская, д. 9, кор. 2, офис 14

### Расписка

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на нематериальные активы сданы в бухгалтерию, и все нематериальные активы оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы:

<u>Руководитель АХО</u> (должность)	<u>Мерчиев</u> (подпись)	<u>/Мерчиев Н.Ф./</u> (расшифровка подписи)
<u>                                </u> (должность)	<u>                                </u> (подпись)	<u>                                </u> (расшифровка подписи)
<u>                                </u> (должность)	<u>                                </u> (подпись)	<u>                                </u> (расшифровка подписи)

Рис. 15. Акт инвентаризационной описи нематериальных активов  
(начало)

**2-я страница формы № ИНВ-1**

Но- мер по по- ряд- ку	Нематериальные активы, наиме- нование, назна- чение и краткая характеристика	Документ о регистрации			Дата постановки на учет	Стоимость, руб. коп.	
		Наименова- ние	Дата	Номер		Фактиче- ски по данным первич- ных до- кументов	По дан- ным бух- галтер- ского учета
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Исключительные права на товарный знак «Актив»	Свиде- тельство о регист- рации	06.03.2013	ОП-38642	01.04.2013	69 000	69 000
2.	Исключительные права на программу для ЭВМ «Склад»	Лицензи- онный договор	12.10.2012	18	01.01.2013	86 000	86 000
Итого						155 000	155 000

Итого по странице:

а) количество порядковых номеров \_\_\_\_\_ два \_\_\_\_\_  
(прописью)

б) на сумму фактически \_\_\_\_\_ сто пятьдесят пять тысяч \_\_\_\_\_ руб. \_\_\_\_\_ 00 \_\_\_\_\_ коп.  
(прописью)

Рис. 15. Окончание

### **3.6. Раскрытие информации об объектах основных средств и нематериальных активов в бухгалтерской отчетности**

В первом разделе бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» отражается остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов и остаток непринятых к бухгалтерскому учету основных средств (незавершенные капитальные вложения) и нематериальных активов, отраженный на счете 08.

В соответствии с п. 41 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты по приобретению зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования.

По строке 1150 бухгалтерского баланса отражают остаточную стоимость всех основных средств организации по состоянию на 31 декабря отчетного года. Для этого из первоначальной стоимости основных средств организации, отраженной по дебету счета 01 «Основные средства», вычитают сумму начисленной по ним амортизации, учтенной по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Нематериальные активы отражают по строке 1110 так же, как и основные средства – по остаточной стоимости, сформированной по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Для этого из первоначальной стоимости всех нематериальных активов, отраженной по дебету счета 04 «Нематериальные активы», вычитают сумму начисленной по ним амортизации, которая учтена по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Таким образом, по строке 1110 приводят разницу между дебетовым сальдо счета 04 «Нематериальные активы» и кредитовым сальдо счета 05 «Амортизация».

Первоначальная стоимость и сумма накопленных амортизационных отчислений в расшифровке по видам основных средств и нематериальных активов приводятся в пояснениях к балансу.

Формирование показателей по основным средствам и нематериальным активам в бухгалтерском балансе представлено в табл. 18.

**Формирование показателей по основным средствам  
и нематериальным активам в бухгалтерском балансе**

Строка баланса	Код строки	Данные для формирования показателей баланса
Нематериальные активы	1110	Остаточная стоимость формируется в двух вариантах: 1) Дебетовое сальдо счета 04 «Нематериальные активы» (при начислении амортизации без использования счета 05). 2) Разница между дебетовым сальдо счета 04 и кредитовым сальдо счета 05
Основные средства	1150	Остаточная стоимость рассчитывается как разница между дебетовым остатком счета 01 и кредитовым остатком счета 02
Прочие внеоборотные активы	1190	Остаток не принятых к учету основных средств и нематериальных активов, отраженный по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

### 3.7. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регулируют учет основных средств? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

2. Какие основные нормативные документы регулируют учет нематериальных активов? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

3. Какие основные нормативные документы регулируют порядок инвентаризации основных средств и нематериальных активов? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).



*Компетенция ПК-7 «Способен интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств, и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений»:*

1. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе основные средства?
2. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе нематериальные активы?
3. Каким образом отражаются в бухгалтерском балансе прочие внеоборотные активы?

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Дайте понятие основных средств.
2. Какие виды имущества относятся к основным средствам?
3. По каким признакам осуществляется классификация основных средств?
4. Как оцениваются основные средства?
5. Назовите первичные бухгалтерские документы по учету поступления и движения основных средств.
6. Как отражаются в учете операции по поступлению основных средств?
7. Что такое амортизация основных средств и как она отражается в учете?
8. Назовите способы начисления амортизации основных средств и порядок ее учета.
9. Какими первичными бухгалтерскими документами оформляются операции по выбытию основных средств?
10. Как осуществляется переоценка основных средств и порядок отражения ее в учете?
11. Дайте понятие нематериальным активам.
12. Как классифицируются нематериальные активы?
13. Как оцениваются нематериальные активы?
14. Назовите первичные бухгалтерские документы, применяемые для учета наличия и движения нематериальных активов.
15. Как организуется синтетический учет поступления нематериальных активов?

16. Перечислите особенности начисления амортизации по нематериальным активам.

17. Как осуществляется учет операций по выбытию нематериальных активов?

18. Каким образом в бухгалтерском балансе раскрывается информация об основных средствах?

19. Каким образом в бухгалтерском балансе раскрывается информация о нематериальных активах?

# Глава 4

## Учет материалов

*4.1. Сырье и материалы: понятие, классификация.*

*4.2. Синтетический и аналитический учет движения материалов (основные операции, оценка выбытия материалов по средней себестоимости и способу ФИФО).*

*4.3. Инвентаризация материально-производственных запасов.*

*4.4. Раскрытие информации о материалах в бухгалтерской отчетности.*

*4.5. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.*

### **4.1. Сырье и материалы: понятие, классификация**

Материалы – это предметы со сроком полезного использования менее 1 года, которые относятся к предметам труда и необходимы для производства продукции, работ, услуг, а также для хозяйственных нужд организации. Материалы являются оборотными активами, полностью потребляются в процессе производства и, соответственно, переносят всю свою стоимость на себестоимость готовой продукции.

К бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Наиболее широко используемая группировка материалов в зависимости от их свойств и выполняемых функций представлена в табл. 19.

Классификация материалов соотносится с субсчетами, определенными к счету 10 «Материалы» в Плане счетов.

**Классификация материалов**

Группа	Характеристика	Субсчет к счету 10
Сырье и основные материалы	Образуют вещественную основу готовой продукции. Сырье – ранее не обрабатываемый продукт добывающей промышленности и сельского хозяйства. Основные материалы – продукция обрабатывающей промышленности	10.1 «Сырье и материалы»
Полуфабрикаты собственного производства	Не являются материально-производственными запасами, относятся к незавершенному производству	–
Покупные полуфабрикаты	Материалы, которые уже подвергались обработке на других предприятиях	10.2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»
Вспомогательные материалы	Добавки, смазочные материалы, возвратные отходы	–
Тара	Вспомогательный материал, предназначенный для транспортировки и хранения материалов и готовой продукции	10.4 «Тара и тарные материалы»
Топливо	По агрегатному состоянию: твердое, жидкое, газообразное. По целям использования: энергетическое, технологическое, для хозяйственных нужд	10.3 «Топливо»
Запасные части	Целевое назначение – поддержание механизмов в рабочем состоянии, осуществление ремонтов	10.5 «Запасные части»
Строительные материалы	Целевое назначение – строительство, ремонт зданий и сооружений	10.8 «Строительные материалы»
Хозяйственный инвентарь и принадлежности	Средства труда, которые не могут относиться к основным средствам: канцелярские принадлежности и расходные материалы и т.д.	10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

## 4.2. Синтетический и аналитический учет движения материалов (основные операции, оценка выбытия материалов по средней себестоимости и способу ФИФО)

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материалов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материалов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
- затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию.
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

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

Приобретаемые материалы в организации могут учитываться по фактической себестоимости или по учетным ценам в зависимости от принятого варианта в учетной политике (рис. 16).

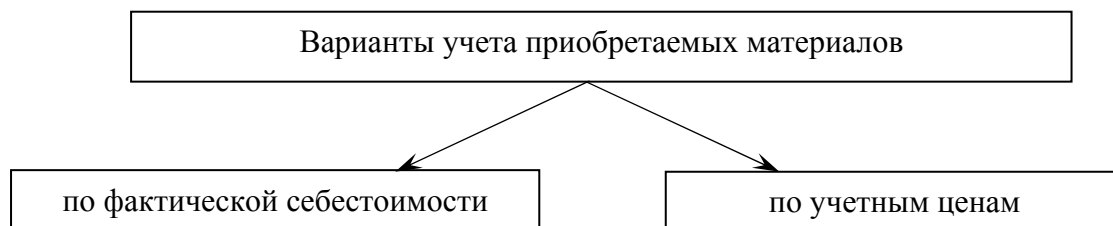


Рис. 16. Варианты учета приобретаемых материалов

Учетные цены устанавливаются в организации с целью упрощения учета затрат на производство при большой номенклатуре используемых материалов.

Согласно «Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов», утвержденным приказом Минфина РФ № 119н от 28 декабря 2001 г. в качестве учетных цен на материалы применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы.

Порядок определения учетных цен должен быть закреплен в учетной политике организации.

Для учета наличия и движения материалов Планом счетов предусмотрен активный счет 10 «Материалы». Материалы учитываются на счете 10 по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам. При поступлении материалов дебетуют счет 10 и кредитуют следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость поступивших материалов по ценам поставщика и транспортно-заготовительных расходов;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм и другие счета.

Отпущенные в производство и на другие хозяйственные нужды материалы списывают с кредита счета 10 в дебет соответствующих затратных счетов (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

Сальдо по счету 10 показывает суммы остатка материалов на 1-е число и последнее число текущего месяца.

На рис. 17 представлены содержание счета 10 и основные корреспондирующие счета.

При учете приобретаемых материалов по фактической себестоимости все фактические затраты по приобретению материалов отражаются на одноименном счете 10 «Материалы».

Если учет приобретаемых материалов осуществляется по учетным ценам, то при использовании данного вида учета обязательно применение счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по дебету которого отражаются фактические затраты на приобретение (заготовление) материальных ценностей, а по кредиту – учетная стоимость поступивших в организацию и оприходованных материалов.

10 «Материалы»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – стоимость материалов на 1-е число текущего месяца	
Текущие записи по оприходованию материалов, фактически поступивших в организацию в течение месяца. Корреспондирующие счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Текущие записи по отражению фактического расхода материалов в производстве или для других хозяйственных целей в течение месяца Корреспондирующие счета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»
Оборот по дебету: сумма оприходованных материалов, фактически поступивших в организацию за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма фактического расхода материалов за текущий месяц
Сальдо конечное – стоимость материалов на последнее число текущего месяца	

Рис. 17. Содержание счета 10 и основные корреспондирующие счета

Разница между учетной и фактической стоимостью списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В бухгалтерском учете отражается выбытие материалов в представленных на рис. 18 вариантах.

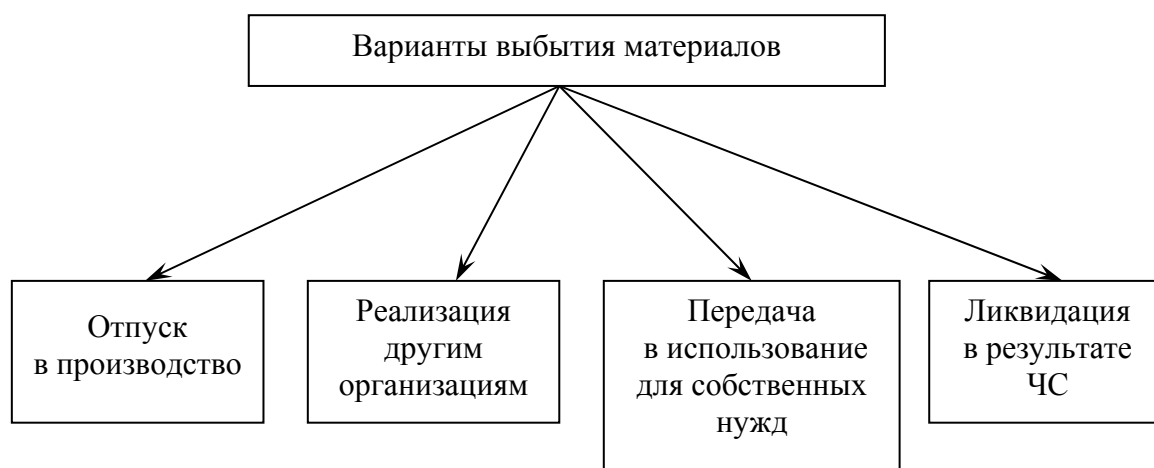


Рис. 18. Варианты выбытия материалов

## Отпуск материалов в производство

Материалы могут быть отпущены на нужды основного, вспомогательного или обслуживающего производства.

Материалы списывают в производство одним из трех методов:

- ФИФО;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости каждой единицы.

Порядок списания материалов должен быть установлен в учетной политике.

В соответствии с п. 21 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» по каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки, т.е. при отпуске по каждому виду материалов могут применяться различные методы списания.

Метод ФИФО предполагает, что материалы, поступившие ранее других, передают в производство первыми.

Если материалы были куплены партиями, то сначала передают в производство первую партию, затем вторую и т.д. Если материалов в первой партии недостаточно, то списывают часть материалов из второй.

При списании ценностей по методу средней себестоимости необходимо определить среднюю себестоимость единицы материалов.

Этот показатель определяют по формуле

$$\frac{\begin{array}{l} \text{Стоимость остатка} \\ \text{материалов на начало} \\ \text{отчетного периода} \\ + \\ \text{Стоимость материалов,} \\ \text{поступивших в отчетном} \\ \text{периоде} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Количество материалов} \\ \text{на начало отчетного периода} \\ + \\ \text{Количество материалов,} \\ \text{поступивших в отчетном} \\ \text{периоде} \end{array}} = \begin{array}{l} \text{Средняя} \\ \text{себестои-} \\ \text{мость} \end{array} \quad (4)$$

Чтобы установить стоимость материалов, которые подлежат списанию, среднюю себестоимость единицы продукции умножают на общее количество списанных материалов.

По методу себестоимости каждой единицы оценивают материалы, используемые в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.). Единица таких материалов, как правило, уникальна, т.е. существует в единственном экземпляре. В большинстве случаев такие материалы являются весьма дорогостоящими.



Наиболее распространенным способом является способ оценки материальных запасов по их средней себестоимости, суть которого состоит в делении общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших в течение месяца запасов.

Рассмотрим порядок расчета списания материалов по способам средней себестоимости и ФИФО, утвержденным приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н (табл. 20).

Таблица 20

**Расчеты списания материалов по способам средней себестоимости, ФИФО**

Содержание операций	Количество, кг	Покупная цена, руб.	Сумма, руб.
1	2	3	4
<b>А. Исходные данные</b>			
1. Остаток на 1 января	1000	5	500
2. Поступило в январе:			
первая партия	6000	10	60 000
вторая партия	4000	12	48 000
третья партия	20 000	20	400 000
Итого поступило за январь	30 000		508 000
Всего с остатком на начало месяца	31 000		513 000
3. Отпущено в январе:			
на производство	16 000		
на продажу	1000		
обслуживающим производствам и хозяйствам	5000		
Итого отпущено	22 000		
4. Остаток на 1 февраля	9000		
<b>Б. Списание материала по способу средней себестоимости</b>			
5. Средняя цена в январе: $513\ 000 / 31\ 000 = 16,55$			
6. Итого списывается в январе (см. п. 3)			
в том числе:			
на производство	16 000	16,55	264 800
на продажу	1000	16,55	16 550
обслуживающим производствам и хозяйствам	5000	16,55	82 750
Итого	22 000		364 100
7. Остаток на 1 февраля	9000	16,55	148 900

1	2	3	4
<b>В. Списание материала по способу ФИФО</b>			
8. Израсходовано в январе в том числе:			
по цене остатка на начало месяца	1000	5	5000
по цене первой партии	6000	10	60 000
по цене второй партии	4000	12	48 000
по цене третьей партии	11 000	20	220 000
Итого списывается	22 000	15,14	333 000
в том числе:			
на производство (с учетом округлений)	16 000	15,14	242 160
на продажу	1000	15,14	15 140
обслуживающим производствам и хозяйствам	5000	15,14	75 700
Итого (с учетом округлений)	22 000	15,14	333 000
9. Остаток на 1 февраля	9000	20	180 000

**П р и м е ч а н и я:**

1. В пункте 8 расчета показана последовательность списания материала по способу ФИФО: сначала списывается остаток на начало месяца, затем поступления в отчетном месяце – сначала первая партия, затем вторая и т.д., пока не наберется общее количество, подлежащее списанию в данном месяце (в примере 22 000 кг). Из поступлений третьей партии 20 000 кг взято только 11 000 кг – столько, сколько нужно для того, чтобы в итоге получилось 22 000 кг.

2. Отпущенные в данном месяце материалы (на производство, продажу, обслуживающим производствам и хозяйствам и на другие цели), списываются в суммах, определенных исходя из средней цены, которая определяется путем деления общей списываемой в данном месяце суммы на списываемое количество материала.

В нашем примере средняя цена за январь составила:

по способу средней себестоимости  $513\,000/31\,000 = 16,55$  (п. 5);

по способу ФИФО  $333\,000 : 22\,000 \text{ кг} = 15,14$  (п. 9, итог);

Фактически списанные суммы имеют небольшие расхождения по сравнению с расчетными суммами за счет округления среднемесячной цены.

3. Остаток материала на начало следующего месяца по способу ФИФО определен (п. 10):

гр. 3 – из исходных данных (п. 4);

гр. 5 = п. 1 + п. 2 (итог) – п. 9 (итог);

гр. 4 = гр. 5/гр. 3 (по тому же пункту).

4. Стоимость отпущенных (списываемых) материалов по способу ФИФО может определяться упрощенно, расчетным способом, когда вначале устанавливается стоимость материала, переходящая на следующий месяц, а остальная сумма списывается в отчетном месяце. В нашем примере это выглядит так (табл. 21).

Таблица 21

**Упрощенный расчет способа ФИФО**

Содержание операций	Количество, кг	Покупная цена, руб.	Сумма, руб.
1. Остаток на 1 февраля	9000	20	18 000
Итого	9000	20	18 000
2. Материалы, поступившие в январе, с добавлением остатка на 1 января	31 000		513 000
3. Материалы, подлежащие списанию в январе (п. 2–п. 1)	22 000		333 000

В табл. 22 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с движением материалов, и корреспонденции счетов.

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 способов:

- количественно-суммовой учет (записи в карточках учета производятся на основании документов, полученных со склада);
- оперативно-бухгалтерский учет (в бухгалтерии карточки не ведутся, для учета используют проверенные карточки, заполненные на складах);
- суммовой учет (учет ведется в разрезе мест хранения и материально ответственных лиц только в суммовом выражении).

**Отражение основных операций по движению материалов  
в бухгалтерском учете**

Содержание хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Учет приобретаемых материалов по фактической себестоимости</i>		
1. Оприходованы на склад материалы, полученные от поставщиков	10	60
2. Учтен НДС по оприходованным материалам (на основании счета-фактуры поставщика)	19	60
3. Перечислены с расчетного счета денежные средства поставщику за полученные материалы	60	51
<i>Учет приобретаемых материалов по учетным ценам</i>		
4. Отражена покупная стоимость материалов, полученных от поставщиков	15	60
5. Отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов	15	76
6. Учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации) на основании счетов-фактур	19	60 (76)
7. Оплачены стоимость материалов и расходы, связанные с приобретением материалов, с расчетного счета	60 (76)	51
8. Оприходованы на склад материалы, поступившие в организацию, по учетной цене	10	15
9. Отражение разницы в стоимости приобретенных материалов (в случае, если учетная цена ниже фактической)	16	15
<i>Отпуск материалов в производство</i>		
10. Списаны материалы на нужды основного (вспомогательного, обслуживающего) производства по фактической себестоимости или учетным ценам	20 (23, 29)	10
11. Если материалы учитываются по учетным ценам, то в конце месяца списываются накопленные разницы (в случае, если учетная цена ниже фактической)	20 (23, 29)	16

### **4.3. Инвентаризация материально-производственных запасов**

Инвентаризация материально-производственных запасов проводится в соответствии с правилами, изложенными в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств:

- инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам;

- инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу;

- товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.);

- инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении;

- комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания;

- по материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей;

- при инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо;

- товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации;

- при длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя

и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии;

– инвентаризация товарно-материальных ценностей, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

– на счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, хранящиеся на складах других организаций, не оплаченные в срок покупателями, товары отгруженные, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами;

– тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.), на тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

## **4.4. Раскрытие информации о материалах в бухгалтерской отчетности**

### **Запасы (строка 1210) в бухгалтерском балансе**

По строке 1210 отражаются данные об общей стоимости материально-производственных запасов организации, числящихся в учете по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Стоимость запасов, подлежащая отражению в бухгалтерском балансе, определяется исходя из используемых способов оценки (п. 24 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»). Выбор конкретного способа организация закрепляет в своей учетной политике.

Информация о запасах приводится в балансе без расшифровки по их видам. Данные о движении запасов по видам и группам отражаются в пояснениях к балансу, в табл. 4.1 «Наличие и движение запасов».

При заполнении строки 1210 потребуются данные о стоимости сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделиях, таре, запасных частях, и прочих материальных ценностях,

которые используются для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, не списанных в производство, учтенных по дебету счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», дебету или кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и др.

Таким образом, порядок формирования итогового значения по строке 1210 будет выглядеть следующим образом – дебетовое сальдо по счетам учета производственных запасов 10, 15 ± сальдо по дебету (кредиту счета 16).

### **НДС по приобретенным ценностям (строка 1220)**

По строке 1220 отражают суммы налога на добавленную стоимость по поступившим товарам (выполненным работам, оказанным услугам), которые не были приняты к вычету либо не были учтены в составе расходов (в стоимости актива) по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Указанные суммы учитывают на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Соответственно, по строке 1220 отражается дебетовое сальдо этого счета.

## **4.5. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций**

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регулируют учет материалов? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

2. Какие основные нормативные документы регулируют порядок инвентаризации материалов? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

*Компетенция ПК-7 «Способен интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств, и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений»:*

1. Какие данные используются при формировании строки 1210 «Запасы» бухгалтерского баланса?

2. Какие данные используются при формировании строки 1220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» бухгалтерского баланса?

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Дайте определение понятию «материалы».
2. Каким образом определяется фактическая себестоимость материалов?
3. Какими документами оформляется поступление материалов в организацию?
4. Укажите варианты выбытия материалов.
5. Какими первичными бухгалтерскими документами оформляется выбытие материалов?
6. Охарактеризуйте методы списания материалов в производство.
7. Охарактеризуйте порядок инвентаризации материалов.
8. Как осуществляется аналитический учет материалов на складе и в бухгалтерии?
9. Укажите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета по счету 10 «Материалы».
10. Укажите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета по счетам 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».
11. Каким образом в бухгалтерском балансе раскрывается информация о материалах?



# Глава 5

## Учет оплаты труда и расчетов с подотчетными лицами

5.1. Классификация систем оплаты труда (перечень основных видов).

5.2. Учет начисления и выплаты заработной платы, удержаний и страховых взносов.

5.3. Отпуск: предоставление, оплата, учет (без создания резерва на оплату).

5.4. Начисление, выплата и учет пособий.

5.5. Учет расчетов с подотчетными лицами.

5.6. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.

### 5.1. Классификация систем оплаты труда (перечень основных видов)

Согласно Трудовому кодексу РФ организация самостоятельно устанавливает систему оплаты труда. При этом в пределах одной организации разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда (тарифная, сдельная, комиссионная) (табл. 23). 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.

Таблица 23

**Системы оплаты труда в РФ**

1. Повременная (тарифная) система оплаты труда				
1.1. Простая повременная		1.2. Премияльная повременная		
2. Сдельная система оплаты труда				
2.1. Прямая сдельная	2.2. Сдельно-премиальная	2.3. Сдельно-прогрессивная	2.4. Косвенно-сдельная	2.5. Аккордная
3. Комиссионная система оплаты труда				
1. С применением минимального оклада		2. Без применения минимального оклада		

Тарифные системы оплаты труда – системы оплаты труда, основанные на тарифной системе дифференциации заработной платы работников различных категорий.

Тарифная система дифференциации заработной платы работников различных категорий включает в себя: тарифные ставки, оклады (должностные оклады), тарифную сетку и тарифные коэффициенты.

Тарифная сетка – совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и требований к квалификации работников с помощью тарифных коэффициентов.

Тарифный разряд – величина, отражающая сложность труда и уровень квалификации работника.

Квалификационный разряд – величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работника.

Тарификация работ – отнесение видов труда к тарифным разрядам или квалификационным категориям в зависимости от сложности труда.

Сложность выполняемых работ определяется на основе их тарификации.

Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов работникам производятся с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих или с учетом профессиональных стандартов. Указанные справочники и порядок их применения утверждаются в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Тарифные системы оплаты труда устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Тарифные системы оплаты труда устанавливаются с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих или профессиональных стандартов, а также с учетом государственных гарантий по оплате труда.

Повременная (тарифная) система оплаты труда предусматривает выплаты работнику за фактически отработанное время независимо от результатов его работы:

- простая повременная (зарплата по окладу либо тарифу);
- премиальная повременная (зарплата по тарифу плюс премия в процентах от оклада).

При сдельной системе оплаты труда работник получает вознаграждение за объем выполненных работ независимо от потраченного времени. В основе расчета сумм для следующих видов сдельной системы лежат соответствующие сдельные расценки:

- прямая сдельная (сдельная расценка за единицу выполненных работ);
- сдельно-премиальная (прямая сдельная оплата плюс процент за перевыполнение плана);
- сдельно-прогрессивная (увеличенные расценки оплаты за выработку сверх нормы);
- косвенно-сдельная (заработная плата вспомогательных рабочих рассчитывается как процент от зарплаты основных рабочих);
- аккордная (объем работ и расценок устанавливается на бригаду, выплаты участникам зависят от квалификации и коэффициента трудового участия работника).

Основным элементом расчетов при использовании комиссионной системы оплаты труда является размер процента от выручки организации:

- с применением минимального оклада (заработная плата исчисляется как сумма минимального оклада и процента от выручки);
- без применения минимального оклада (заработную плату составляет только процент от выручки организации).

## **5.2. Учет начисления и выплаты заработной платы, удержаний и страховых взносов**

Заработная плата начисляется исходя из:

- системы оплаты труда, применяемой в организации;
- 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).

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящем и не состоящем в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на активно-пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособиям за счет отчислений на государственное социальное страхование и другим аналогичным суммам, а по дебету – удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов (НДФЛ, платежи по исполнительным документам и др.), выдачу причитающихся сумм и доходов работникам. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

На схеме представлены содержание счета 70, принимающего структуру пассивного счета, и основные корреспондирующие счета (рис. 19).

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – остаток задолженности по заработной плате перед работниками на 1 число текущего месяца
Текущие записи по удержаниям из заработной платы работников в течение месяца. Корреспондирующие счета: 50 «Касса» 51 «Расчетные счета», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Текущие записи по начислению всех видов оплаты труда, премий, доходов работников в течение месяца. Корреспондирующие счета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Оборот по дебету: сумма удержаний из заработной платы работников за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма начислений всех видов оплаты труда, премий, доходов работникам за текущий месяц
	Сальдо конечное – остаток задолженности по заработной плате перед работниками на последнее число текущего месяца

Рис. 19. Содержание счета 70 и основные корреспондирующие счета

- К основным удержаниям из заработной платы относятся:
- НДФЛ (сумма начисленного в установленном порядке налога);
  - суммы алиментов по исполнительным листам;
  - удержание невозвращенных вовремя подотчетных сумм;
  - возмещение причиненного материального ущерба;
  - удержания по суммам предоставленных сотруднику займов и процентов;
  - удержание аванса, начисленного за первую половину месяца;
  - 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.

Заработная плата может быть выплачена сотруднику:

- наличными деньгами;
- перечислена безналичным переводом на расчетный счет сотрудника в банке;
- выдана в натурально-вещественной форме (продукцией предприятия).

В случае невыдачи сотруднику в установленные сроки (в течение пяти рабочих дней с даты выдачи) в кассе заработной платы производится ее депонирование – сдача в банк.

При этом учет депонированных сумм ведется в специальных регистрах или книгах учета депонентов. Выплата депонированных сумм осуществляется на основании письменного заявления работника в сроки выплаты очередной заработной платы.

В табл. 24 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с начислениями по оплате труда, пособиям за счет отчислений на государственное социальное страхование, доходам и другим аналогичным суммам работникам организации и удержаниями из начисленной суммы оплаты труда, и корреспонденции счетов.

## Отражение расчетов по оплате труда в бухгалтерском учете

Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
<i>Начисление заработной платы, пособий, доходов</i>		
1. Начислены заработная плата и премия за производственные результаты работникам основного производства	20	70
2. Начислены заработная плата и премия за производственные результаты начальнику цеха	25	70
3. Начислены заработная плата и премия за производственные результаты управленческому персоналу организации	26	70
4. Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств социального страхования	69	70
5. Начислены доходы работникам организации по акциям	84	70
<i>Удержания из заработной платы работников</i>		
6. Удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	70	68
7. Перечислен НДФЛ в бюджет	68	51
8. Удержан аванс, начисленный за первую половину месяца	70	50
9. Произведено удержание из заработной платы невозвращенных во время подотчетных сумм	70	71
<i>Выплата заработной платы работникам</i>		
10. Перечислена заработная плата (аванс) на счета сотрудника в банке (банковские карты) с расчетного счета организации	70	51
11. Выплачена заработная плата (аванс) работникам из кассы организации	70	50
12. Депонирована неполученная в установленный срок заработная плата работников	70	76.4
13. Сдана на расчетный счет сумма депонированной заработной платы работников	51	50

### 5.3. Отпуск: предоставление, оплата, учет (без создания резерва на оплату)

Порядок бухгалтерского учета оплаты отпусков должен быть закреплен в учетной политике организации с указанием источника выплаты, т.е. наличия или отсутствия резерва предстоящих расходов (на оплату отпусков).

Если формирование резерва не предусмотрено, то суммы начисленных отпускных учитываются ежемесячно в составе затрат (за отработанные месяцы) либо в составе расходов будущих периодов (если часть месяца еще не отработана).

Трудовой кодекс предусматривает следующие виды отпусков:

- 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.

Суммы начисленных отпускных (кроме пособий, выплачиваемых за счет средств Фонда социального страхования) облагаются страховыми взносами.

В табл. 25 приведены основные корреспонденции счетов по оплате отпусков без создания резерва предстоящих расходов.

Таблица 25

#### Учет оплаты отпусков без создания резерва

Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислены отпускные работникам основного производства за текущий месяц	20	70
2. Начислены отпускные работникам вспомогательного цеха за текущий месяц	23	70
3. Начислены отпускные административному персоналу за текущий месяц	26	70
4. Удержан НДФЛ с суммы отпускных за текущий месяц	70	68
5. Начислены страховые взносы за текущий месяц (база начисления – сумма начисленных отпускных)	20, 23, 26	69

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется сотруднику каждый год работы в организации (в первый год работы – по истечении 6 месяцев) на основании Приказа о предоставлении отпуска сотруднику в соответствии с графиком отпусков, утвержденным работодателем.

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск продолжительностью более 28 календарных дней (удлиненный основной отпуск), предоставляется:

- инвалидам (30 дней);
- работникам образовательных учреждений (42 дня и 56 дней, в зависимости от статуса образовательного учреждения);
- работникам в возрасте до 18 лет (31 день);
- муниципальным служащим (30 дней);
- спасателям (в зависимости от стажа работы – 30, 40 дней);
- работникам организаций здравоохранения, осуществляющим диагностику и лечение ВИЧ-инфицированных больных, а также работникам организаций, работа в которых связана с материалами, содержащими вирус иммунодефицита человека (36 рабочих дней);
- сотрудникам прокуратуры и судьям (от 30 до 48 дней);
- федеральным государственным служащим государственной гражданской службы (от 40 до 45 дней);
- докторам и кандидатам наук (48 и 36 дней);
- работникам, занятым в сфере производства химического оружия (49, 56 дней) и некоторым другим категориям сотрудников.

Сумма отпускных рассчитывается как произведение среднедневного заработка (рассчитанного в соответствии со ст. 139 ТК РФ) и количества дней предоставляемого отпуска.

Если работнику положен отпуск в календарных днях, то расчет отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск осуществляются на основании п. 9 и п. 10 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922. Если весь 12-месячный расчетный период отработан полностью, формула выглядит следующим образом:

$$СЗ = (ЗП : 12 : 29,4) \cdot КД, \quad (5)$$

где СЗ – средний заработок за дни отпуска; ЗП – заработная плата, фактически начисленная за расчетный период; КД – количество календарных дней отпуска.



Если же один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 5 Положения, средний заработок исчисляется по формуле

$$СЗ = [(ЗП : (29,4 \cdot ПМ + КДН)] \cdot КД, \quad (6)$$

где СЗ – средний заработок за дни отпуска; ЗП – заработная плата, фактически начисленная за расчетный период; ПМ – количество полных календарных месяцев; КДН – количество календарных дней в неполных календарных месяцах; КД – количество календарных дней отпуска.

Показатель КДН сначала определяется отдельно для каждого неполного календарного месяца, а затем результаты суммируются:

$$КДН = 29,4 : КДМ \cdot КД_{отр}, \quad (7)$$

где КДН – количество календарных дней в неполном календарном месяце; КДМ – количество календарных дней в месяце (28–31 день); КД<sub>отр</sub> – количество календарных дней, приходящихся на отработанное в этом месяце время.

Эти формулы применяются в отношении всех без исключения работников, в том числе совместителей, сотрудников, трудящихся на условиях неполного рабочего времени, и работников с суммированным учетом рабочего времени.

Полными календарными месяцами следует считать те, в которых сотрудник отработал все свои рабочие дни (смены), даже если количество отработанного времени отклоняется от общеустановленной месячной нормы.

При расчете дней в неполных месяцах следует учитывать календарные дни, приходящиеся на отработанное время, а не только фактически отработанные. Следовательно, все календарные дни, том числе выходные и праздничные, которые не совпадают с периодами, исключаемыми из расчетного периода по п. 5 Положения, должны оставаться в расчете как приходящиеся на отработанное время.

Обязательным элементом всех указанных формул является среднемесячное число календарных дней – 29,4. Это постоянная величина, установленная Трудовым кодексом РФ (ст. 139 ТК РФ). Поэтому работодатель, производящий расчет, не может заменять ее

другим значением ни при каких обстоятельствах (високосный год, укороченный расчетный период, изменение числа праздников и др.).

Например: зарплата сотрудника за последние 12 месяцев составила 240 000 руб., тогда

$$СЗ = 240\ 000 / (12 \cdot 29,4) = 680,27 \text{ руб.};$$

сумма отпускных составит  $680,27 \cdot 28 = 19\ 047$  руб.

Отпускные выплачиваются за 3 дня до начала отпуска.

В стаж работы, дающий право на ежегодные оплачиваемые отпуска, включаются:

- время фактической работы;
- время вне работы, когда за работником сохранилось место работы (время ежегодно оплачиваемого основного отпуска, нерабочие, выходные и праздничные и другие предоставляемые дни отдыха, время вынужденного прогула при незаконном увольнении или отстранении от работы и последующем восстановлении на прежней работе).

Ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск предоставляется ежегодно в соответствии со ст. 116 ТК РФ работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, работникам с ненормируемым рабочим днем, работникам, работающим в районах крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных Трудовым кодексом и иными федеральными законами.

Продолжительность дополнительного отпуска (так же как и основного) устанавливается в календарных днях. Расчет и выплата отпускных производятся по аналогии с основным отпуском, исходя из размера среднедневного заработка.

Дополнительный оплачиваемый (неоплачиваемый) отпуск предоставляется также работникам, направленным на обучение.

Учебный отпуск предоставляется на основании Справки-вызова из учебного заведения в соответствии с требованиями гл. 26 ТК РФ «Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с получением образования».

Отпуск без сохранения заработной платы может быть предоставлен работнику по его письменному заявлению в случае наличия каких-либо уважительных причин. Продолжительность такого отпуска определяется по соглашению между работником и работодателем.

Работодатель обязан предоставить отпуск без сохранения заработной платы следующим категориям работников:

- участникам Великой Отечественной войны – до 35 календарных дней в году;

- работающим пенсионерам по старости – до 14 календарных дней в году;

- родителям и женам (мужьям) военнослужащих, погибших или умерших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при исполнении обязанностей военной службы, либо вследствие заболевания, связанного с прохождением военной службы, – до 14 календарных дней в году;

- работающим инвалидам – до 60 календарных дней в году;

- работникам в случаях рождения ребенка, регистрации брака, смерти близких родственников – до 5 календарных дней;

- в других случаях, предусмотренных федеральными законами или коллективным договором.

Декретный отпуск (отпуск по беременности и родам) регламентирован ст. 255 ТК РФ. Предоставляется женщинам по месту работы при предъявлении листка временной нетрудоспособности (больничного листа), который выдается женщине в женской консультации на сроке 30 недель (28 недель при многоплодной) беременности, в котором указывается полное количество дней отпуска (дородовые и послеродовые).

Продолжительность отпуска составляет:

- 70 календарных дней до родов и 70 календарных дней после родов (при нормальных родах);

- 70 дней до и 86 дней после родов (при осложненных родах);

- 84 дня до и 110 после родов (при рождении более одного ребенка).

При этом женщине во время нахождения в отпуске выплачивается пособие по государственному социальному страхованию в установленном законом размере. Предельный размер базы для расчета выплат устанавливается ежегодно. В 2011 г. данная сумма составляла 463 000 руб., в 2012 г. – 512 000 руб. А в 2013 г. максимальная величина базы – 568 000 руб. (она применяется при расчете пособия и в 2014 г.).

Пособие по беременности и родам рассчитывается в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», а также в соответ-

ствии с Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 г. № 375.

С 1 января 2013 г. пособие по беременности и родам рассчитывается так:

- 1) определяется расчетный период;
- 2) за каждый календарный год расчетного периода подсчитывается сумма всех выплат в пользу работницы, учитываемых при исчислении пособия, результат сравнивается с максимумом (предельная величина базы для начисления страховых взносов, установленная на соответствующий год);
- 3) рассчитывается продолжительность страхового стажа работницы;
- 4) осуществляется сам расчет: определяется средний дневной заработок путем деления суммы заработка, начисленного за расчетный период, на число календарных дней в этом периоде за минусом исключаемых календарных дней:

$$СЗ_{\text{дн}} = ЗП : (КД_{\text{общ}} - КД_{\text{искл}}), \quad (8)$$

где  $СЗ_{\text{дн}}$  – средний дневной заработок;  $ЗП$  – сумма учитываемого заработка;  $КД_{\text{общ}}$  – общее количество календарных дней в расчетном периоде. Может принимать значения 730, 731 или 732 в зависимости от того, какие 2 календарных года вошли в расчетный период (информация ФСС России от 17.01.2013 г.);  $КД_{\text{искл}}$  – количество календарных дней, исключаемых из расчетного периода.

Средний дневной заработок сравнивается с его максимальным и минимальным значениями, выбирается вписывающееся в указанные рамки число.

*Максимальный средний дневной заработок* определяется путем деления на 730 суммы предельных величин базы для начисления страховых взносов, установленных на 2 календарных года, предшествующих году наступления отпуска по беременности и родам.

Как видим, речь идет о двух годах перед наступлением страхового случая, а не о двух годах расчетного периода. Поэтому максимум зависит только от того, в каком году начался отпуск по беременности и родам. В случае замены лет расчетного периода используется такой же максимальный средний дневной заработок,

как и в случае исчисления пособия из заработка за расчетный период по умолчанию.

Если отпуск по беременности и родам начался в 2013 г., средний дневной заработок не должен превышать следующего значения:

$$(\lim_{2011} + \lim_{2012}) : 730 = (463\ 000 + 512\ 000) : 730 = 1335,62 \text{ руб.} \quad (9)$$

Для случаев, когда отпуск по беременности и родам наступил в 2014 г., максимальное значение среднего дневного заработка составляет

$$(\lim_{2012} + \lim_{2013}) : 730 = (512\ 000 + 568\ 000) : 730 = 1479,45 \text{ руб.} \quad (10)$$

*Минимальный средний дневной заработок* рассчитывается путем деления минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного на день наступления отпуска по беременности и родам, увеличенного в 24 раза, на 730.

Если отпуск по беременности и родам начался в 2013 г., средний дневной заработок не может быть меньше следующей величины:

$$\text{МРОТ (с 01.01.2013)} \times 24 : 730 = 5205 \times 24 : 730 = 171,12 \text{ руб.} \quad (11)$$

При наступлении отпуска по беременности и родам в 2014 г. минимальный размер среднего дневного заработка по формуле составляет:

$$\text{МРОТ (с 01.01.2014)} \times 24 : 730 = 5554 \times 24 : 730 = 182,6 \text{ руб.} \quad (12)$$

Формула расчета пособия по беременности и родам рассчитывается следующим образом:

– исчисляется размер дневного пособия путем умножения среднего дневного заработка на 100 %;

– дневное пособие сравнивается с максимумом (дневное пособие из расчета МРОТ за полный календарный месяц) (только при страховом стаже меньше 6 месяцев);

– рассчитывается пособие за весь оплачиваемый период путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней отпуска по беременности и родам:

$$П = СЗ_{\text{дн}} \cdot 100 \% \cdot КД, \quad (13)$$

где П – пособие по беременности и родам;  $СЗ_{\text{дн}}$  – средний дневной заработок; КД – количество календарных дней отпуска по беременности и родам.

Порядок расчета пособия одинаковый для всех категорий работников, в том числе совместителей, сотрудников, трудящихся на условиях неполного рабочего дня (недели), работников с суммированным учетом рабочего времени.

В соответствии со ст. 256 ТК РФ по заявлению женщины ей предоставляется отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет. Отпуск по уходу за ребенком предоставляется после того, как закончится отпуск по беременности и родам.

Согласно ч. 1 ст. 11.2 Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается работникам в размере 40 % среднего заработка. Размер этого пособия не зависит от продолжительности страхового стажа.

Во всех случаях размер пособия не может быть ниже минимального размера, установленного ст. 15 Федерального закона от 19.05.1995 г. № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей».

Минимум различается в зависимости от того, за каким по счету ребенком осуществляется уход. При этом учитываются предыдущие дети, рожденные (усыновленные) матерью этого ребенка, кроме тех детей, в отношении которых мать была лишена родительских прав (ч. 3 и ч. 4 ст. 11.2 Федерального закона № 255-ФЗ, ст. 15 Федерального закона № 81-ФЗ).

Минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком периодически индексируется в порядке, предусмотренном ст. 4.2 Федерального закона № 81-ФЗ, что представлено в табл. 26.

Таблица 26

**Минимальный размер ежемесячных пособий по уходу за ребенком**

Период, за который выплачивается пособие	Минимальный размер ежемесячного пособия	
	по уходу за первым ребенком	по уходу за вторым и последующими детьми
2012 г.	2326,00 руб.	4651,99 руб.
	x 1,055 (Федеральный закон от 03.12.2012 г. № 216-ФЗ) =	
2013 г.	2453,93 руб.	4907,85 руб.
	x 1,05 (Федеральный закон от 02.12.2013 г. № 349-ФЗ) =	
2014 г.	2576,63 руб.	5153,24 руб.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком, исчисленное в процентном выражении от среднего заработка, не индексируется. Такое пособие подлежит перерасчету только в том случае, если оно оказалось ниже нового минимального размера. В такой ситуации с даты очередной индексации работнику должно выплачиваться пособие в размере проиндексированного минимума (часть вторая ст. 4.2 Федерального закона № 81-ФЗ). Пособие, которое превышает новый минимум, продолжает выплачиваться в прежнем размере.

**Пример.**

У работницы отпуск по уходу за вторым ребенком начался в 2013 г. и продолжается в 2014 г.

**Вариант 1.** В 2013 г. работнице выплачивалось ежемесячное пособие, исчисленное из ее заработка, в размере 5000 руб.

Минимум, установленный на 2014 г., превышает этот размер пособия. Поэтому, начиная с января 2014 г., работнице должно выплачиваться ежемесячное пособие в размере 5153,24 руб.

**Вариант 2.** В 2013 г. работнице выплачивалось ежемесячное пособие, исчисленное из ее заработка, в размере 8000 руб.

Такой размер пособия превышает минимум, установленный на 2014 г. Поэтому в 2014 г. работнице продолжает выплачиваться ежемесячное пособие в размере 8000 руб. Увеличивать это значение на коэффициент 1,05 не нужно.

Минимальный размер пособия не уменьшается, если сотрудник на момент наступления отпуска по уходу за ребенком работал на условиях неполного рабочего дня или неполной рабочей недели.

При уходе за ребенком в течение неполного календарного месяца ежемесячное пособие по уходу за ребенком, в том числе минимальное, выплачивается пропорционально количеству календарных дней (включая нерабочие праздничные дни) в месяце, приходящихся на период осуществления ухода (ч. 5.2 ст. 14 Федерального закона № 255-ФЗ).

Максимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком законом не предусмотрен. Однако определено, что средний дневной заработок для исчисления такого пособия не может превышать величину, определяемую путем деления на 730 суммы предельных величин базы для начисления страховых взносов в ФСС России, установленных на 2 календарных года, предшествующих году наступления отпуска по уходу за ребенком (ч. 3.3 ст. 14 Федерального закона № 255-ФЗ).

Таким образом, для оплаты отпуска по уходу за ребенком, начавшегося в 2013 г., ежемесячное пособие исчисляется из среднего дневного заработка, не превышающего 1335,62 руб.  $((463\ 000\ \text{руб.} + 512\ 000\ \text{руб.}) : 730)$ . Пособие за полный календарный месяц при максимальном среднем дневном заработке составляет 16 241,14 руб.  $(1335,62\ \text{руб.} \cdot 30,4 \cdot 40\ \%)$  (письмо ФСС России от 11.01.2013 № 15-03-18/12-169).

Если отпуск по уходу за ребенком начался в 2014 г., максимальный средний дневной заработок составляет 1479,45 руб.  $((512\ 000\ \text{руб.} + 568\ 000\ \text{руб.}) : 730)$ , а ежемесячное пособие при таком заработке равно 17 990,11 руб.  $(1479,45\ \text{руб.} \cdot 30,4 \cdot 40\ \%)$ .

Отпуск по уходу за ребенком может быть использован полностью или по частям также отцом ребенка, бабушкой, дедом, другим родственником или опекуном, фактически осуществляющим уход за ребенком.

По заявлению женщины или вышеуказанных лиц, во время нахождения в отпусках по уходу за ребенком они могут работать на условиях неполного рабочего времени или на дому с сохранением права на получение пособия по государственному социальному страхованию.

На период отпуска по уходу за ребенком за работником сохраняется место работы (должность). При этом отпуска по уходу за ребенком засчитываются в общий и непрерывный трудовой стаж, а также в стаж работы по специальности.

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

Денежная компенсация за все неиспользованные отпуска оплачивается в следующем порядке:

- если рабочий год не закончен, то дни отпуска рассчитываются пропорционально отработанным месяцам;
- если компенсация выплачивается за предыдущие года, то расчет производится исходя из предоставляемых 28 дней отпуска.

При прекращении трудового договора выплата всех сумм, причитающихся работнику от работодателя, производится в день увольнения работника. Если работник в день увольнения не работал, то соответствующие суммы должны быть выплачены не позднее следующего дня после предъявления уволенным работником требования о расчете.



В случае спора о размерах сумм, причитающихся работнику при увольнении, работодатель обязан в указанный выше срок выплатить не оспариваемую им сумму.

#### **5.4. Начисление, выплата и учет пособий**

Согласно ст. 183 ТК РФ при временной нетрудоспособности работодатель выплачивает работнику пособие по временной нетрудоспособности в соответствии с федеральными законами.

Выплата пособий по временной нетрудоспособности в связи с заболеванием производится в соответствии с нормами Федерального закона от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» и «Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 г. № 375.

В соответствии с ч. 1 ст. 14 Федерального закона № 255-ФЗ пособие по временной нетрудоспособности исчисляется исходя *из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, в том числе за время работы у других страхователей.*

*Средний заработок* за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя не учитывается только в случаях, если в соответствии с ч. 2 ст. 13 Федерального закона № 255-ФЗ пособие по временной нетрудоспособности назначается и выплачивается застрахованному лицу по всем местам работы (службы, иной деятельности) исходя из среднего заработка за время работы (службы, иной деятельности) у страхователя, назначающего и выплачивающего пособие.

Если *в двух календарных годах, непосредственно предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, либо в одном из указанных годов застрахованное лицо находилось в отпуске по беременности и родам и (или) в отпуске по уходу за ребенком, соответствующие календарные годы (календарный год) по заявлению застрахованного лица могут быть заменены в целях расчета среднего заработка предшествующими календарными годами* (календарным годом) при условии, что это приведет к увеличению размера пособия.

Согласно ч. 2 ст. 14 Закона № 255-ФЗ в средний заработок, исходя из которого исчисляется пособие по временной нетрудоспособности, необходимо включать *все виды выплат и иных вознаграждений* в пользу застрахованного лица, на которые *начислены страховые взносы в ФСС РФ* в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ.

Заработок за каждый год расчетного периода учитывается в сумме, не превышающей установленную в соответствии с Законом № 212-ФЗ на соответствующий календарный год предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ (ч. 3.2 ст. 14 Закона № 255-ФЗ). Для 2011 г. – 463 000 руб., для 2012 г. – 512 000 руб., для 2013 г. – 568 000 руб., для 2014 г. – 624 000 руб.

Если средний заработок за расчетный период в расчете за полный календарный месяц ниже МРОТ, установленного Федеральным законом на день наступления страхового случая, то средний заработок, исходя из которого исчисляется пособие, принимается равным такому МРОТ. Если при этом застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), то МРОТ уменьшается пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица (ч. 1.1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ). С 1 января 2013 г. МРОТ равен 5205 руб., с 1 января 2014 г. – 5554 руб. (ст. 1 Федерального закона от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ).

Для исчисления пособия по временной нетрудоспособности определяется *средний дневной заработок* путем деления суммы заработка, определенного описанным способом, на 730 (ч. 3 ст. 14 Закона № 255-ФЗ).

После вычисления среднего дневного заработка определяется *размер дневного пособия* путем умножения среднего дневного заработка застрахованного лица на размер пособия, установленного в процентном выражении к среднему заработку в соответствии со ст. 7 и 11 Закона № 212-ФЗ.

Согласно положениям ст. 7 Закона № 255-ФЗ размер дневного пособия по временной нетрудоспособности зависит от продолжительности страхового стажа работника (табл. 27):

Таблица 27

**Установленный размер пособия в зависимости от страхового стажа**

Страховой стаж	Размер пособия, %
8 и более лет	100
от 5 до 8 лет	80
до 5 лет	60

Частями 2–7 ст. 7 Закона № 255-ФЗ установлен порядок определения размера пособия по временной нетрудоспособности в случаях утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы, при осуществлении ухода за больным ребенком и за больным членом семьи, при наступлении временной нетрудоспособности до периода простоя и продолжающейся в период простоя, а также в случаях, когда застрахованное лицо имеет страховой стаж менее шести месяцев.

*Размер пособия* по временной нетрудоспособности определяется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности работника (ч. 5 ст. 14 Закона № 212-ФЗ).

Таким образом, в общем случае, размер пособия по временной нетрудоспособности определяется по формуле

$$П_{\text{вн}} = \text{ФЗ} : 730 \cdot \text{РП} \cdot \text{КД}, \quad (13)$$

где  $П_{\text{вн}}$  – пособие по временной нетрудоспособности, руб.;  $\text{ФЗ}$  – заработок застрахованного лица за расчетный период, руб.;  $\text{РП}$  – размер пособия в процентах, %;  $\text{КД}$  – количество календарных дней временной нетрудоспособности.

Согласно п. 1 ч. 2 ст. 3 Закона № 255-ФЗ пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованным лицам *за первые 3 дня* временной нетрудоспособности *за счет средств работодателя*, а за остальной период, начиная с четвертого дня временной нетрудоспособности, – *за счет средств ФСС РФ*.

Полностью за счет средств ФСС РФ, т.е. начиная с первого дня временной нетрудоспособности, пособие выплачивается лишь в следующих случаях (ч. 3 ст. 3, пункты 2–5 ч. 1 ст. 5 Закона № 255-ФЗ):

1) необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;

2) карантина застрахованного лица, а также карантина ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольную образовательную организацию, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;

3) протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;

4) долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории РФ, непосредственно после стационарного лечения.

Согласно п. 1. ст. 15 Закона № 255-ФЗ страхователь назначает пособия по временной нетрудоспособности в течение 10 календар-

ных дней со дня обращения застрахованного лица за его получением с необходимыми документами. Выплата пособий осуществляется страхователем в ближайший после назначения пособий день, установленный для выплаты заработной платы.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Для учета расчетов с ФСС РФ к нему может быть открыт субсчет 69.1 «Расчеты по социальному страхованию».

Расходы, осуществленные за счет средств ФСС РФ, отражаются по дебету счета 69.

Для обобщения информации о расчетах с работниками организации, в том числе по суммам выплаченных пособий, Планом счетов предназначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 отражаются суммы начисленных пособий по социальному страхованию за счет средств ФСС РФ – в корреспонденции со счетом 69, за счет средств работодателей – в корреспонденции со счетами учета затрат, что представлено в табл. 28.

Таблица 28

**Расчеты с работниками по начисленным пособиям**

Содержание факта хозяйственной жизни (хозяйственной операции)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислены суммы пособия по временной нетрудоспособности за первые 3 дня нетрудоспособности, подлежащие оплате за счет средств работодателя	20 (23, 25, 26)	70
2. Начислены суммы пособия по временной нетрудоспособности, подлежащие оплате за счет средств ФСС РФ	69, субсчет «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	70
3. Удержан НДФЛ с суммы пособия по временной нетрудоспособности	70	68, субсчет «Расчеты по НДФЛ»
4. Пособие по временной нетрудоспособности выдано (перечислено) работнику (после удержания НДФЛ)	70	50 (51)
5. Начислено пособие по беременности и родам за счет средств ФСС РФ	69, субсчет «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	70
6. Пособие по беременности и родам выдано (перечислено) сотруднице	70	50 (51)

## 5.5. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетные лица – это сотрудники организации, которые получили денежные средства организации для оплаты следующих расходов:

- хозяйственных расходов;
- расходов на командировки;
- оплата представительских расходов.

После того, как сотрудник осуществит расход подотчетных сумм, он в установленные сроки (как правило, в течение 3 дней) обязан составить и представить в бухгалтерию Авансовый отчет с приложением всех документов, полученных им при осуществлении расходов.

В бухгалтерии проверяют авансовые отчеты и определяют расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждает руководитель организации.

В случае, если не вся сумма подотчетных средств потрачена, сотрудник возвращает остаток в кассу. Если осуществлен перерасход подотчетных сумм, организация компенсирует его.

Если сотрудник в установленные сроки не представил Авансовый отчет, подотчетная сумма может быть удержана из заработной платы сотрудника или по решению суда отнесена на возмещение материального ущерба.

Служебная командировка (ст. 166 ТК РФ) – поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

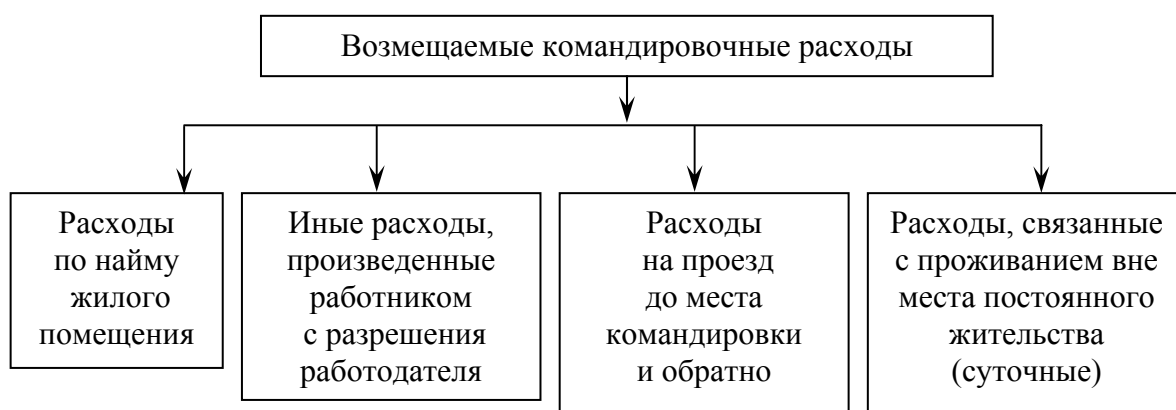


Рис. 20. Возмещаемые командировочные расходы

Помимо денежных средств, работникам могут выдаваться под отчет банковские корпоративные карты для оплаты представительских, командировочных и некоторых других расходов. При сдаче отчетов о произведенных расходах подотчетные лица в этом случае в качестве оправдательных документов дополнительно обязаны представить сметы, квитанции электронных терминалов, квитанции банкоматов.

Порядок направления работников в командировку изложен в «Положении об особенностях направления работников в служебные командировки», утвержденном Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 г. № 749, в соответствии с которым направление работников в командировку оформляется выдачей командировочного удостоверения и по усмотрению руководства организации – приказом. Командировочное удостоверение может не выписываться, если работник должен вернуться из командировки в тот же день, в который он был командирован.

Согласно письму Минфина России от 12 мая 2008 г. № 03-03-06/2-47 при направлении работника в командировку должны быть оформлены:

- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку по формам № Т-9 и № Т-9а;
- командировочное удостоверение по форме № Т-10;
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении по форме № Т-10а.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами, включая расходы на проезд работника на такси при следовании к месту командировки и обратно, если вылет из аэропорта осуществляется в ночное время, когда нет возможности добраться до аэропорта общественным транспортом (письмо Минфина России от 12 мая 2008 г. № 03-03-06/2-47).

Размер суточных определяется организацией самостоятельно. Максимальный размер суточных не ограничен; нижним пределом является норма, установленная для бюджетных организаций (100 руб.). Конкретный размер суточных определяется коллективным договором или локальным нормативным актом организации. Суточные выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, включая выходные дни и время в пути.

Подотчетные суммы учитывают на активно-пассивном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На схеме рис. 21 представлены содержание счета 71, принимающего структуру активного счета, и основные корреспондирующие счета.

71 «Расчеты с подотчетными лицами»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – остаток задолженности подотчетных лиц на 1 число текущего месяца	
Текущие записи по выдаче денежных средств подотчетным лицам в течение месяца. Корреспондирующие счета: 50 «Касса». 51 «Расчетные счета».	Текущие записи по отражению произведенных расходов подотчетными лицами в течение месяца. Корреспондирующие счета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы»
Оборот по дебету: сумма выданных денежных средств подотчетным лицам за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма произведенных расходов подотчетных лиц за текущий месяц
Сальдо конечное – остаток задолженности подотчетных лиц на последнее число текущего месяца	

Рис. 21. Содержание счета 71 и основные корреспондирующие счета

Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. в зависимости от характера расходов. Возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов с подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Невозвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

## 5.6. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регулируют учет труда и его оплаты? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

2. Какие основные нормативные документы регулируют учет расчетов с подотчетными лицами? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

3. Какой минимальный размер оплаты труда установлен в настоящее время? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант» раздел «Бизнес-справки», подраздел «Федеральные бизнес-справки»).

4. В каких случаях организации целесообразно разработать и утвердить «Положение об оплате труда»?

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Дайте определение понятию «коллективный договор».

2. Дайте определение понятию «правила внутреннего трудового распорядка».

3. Дайте определение понятию «заработная плата (оплата труда работника)».

4. Дайте определение понятию «тарифная ставка».

5. Дайте определение понятию «оклад (должностной оклад)».

6. Какие формы оплаты труда предусмотрены трудовым законодательством?

7. Назовите первичные бухгалтерские документы по учету личного состава, труда и его оплаты.

8. Охарактеризуйте порядок начисления оплаты за отработанное время.

9. Охарактеризуйте порядок начисления оплаты за выполненную работу (количество сделанной продукции).

10. Охарактеризуйте порядок начисления оплаты за сверхурочную работу.

11. Охарактеризуйте порядок начисления оплаты за работу в выходные и праздничные дни.



12. Охарактеризуйте порядок начисления оплаты за работу в ночное время.

13. Каков порядок начисления оплаты за очередной отпуск?

14. Каков порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности?

15. Что относится к обязательным удержаниям из заработной платы?

16. Перечислите удержания из заработной платы по инициативе руководства организации.

17. Какие бывают удержания на основании заявлений и обязательств работников?

18. Как организовать синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда?

19. Как осуществляется учет депонированной заработной платы?

## **Глава 6**

### **Учет страховых взносов**

*6.1. Социальное страхование (понятие, объекты, база и правила начисления).*

*6.2. Раскрытие информации о расчетах по оплате труда, с подотчетными лицами и внебюджетными фондами в бухгалтерской отчетности.*

*6.3. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.*

#### **6.1. Социальное страхование (понятие, объекты, база и правила начисления)**

Обязательное социальное страхование – часть государственной системы социальной защиты населения, спецификой которой является осуществляемое в соответствии с законодательством страхование работающих граждан от возможного изменения материального и (или) социального положения, в том числе по не зависящим от них обстоятельствам.

Отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР) на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) на обязательное медицинское страхование, а также отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов регулируются Федеральным законом от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». Особенности уплаты страховых взносов по каждому виду обязательного социального страхования устанавливаются федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования:

– Федеральным законом от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»;

- Федеральным законом от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»;
- Федеральным законом от 29.11.2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации».

Правила исчисления и уплаты взносов, установленные Законом № 212-ФЗ, не распространяются на порядок исчисления взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Этот вид обязательного страхования регулируется Федеральным законом от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ.

Взносы на обязательное социальное страхование по своей правовой природе отличаются от налоговых платежей. Страховые взносы, поступающие в бюджеты государственных фондов, характеризуются возмездностью и возвратностью, т.е. являются своего рода гарантией на получение застрахованными лицами социальных пособий и пенсионного обеспечения.

Права и обязанности плательщиков страховых взносов определены в ст. 28 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

Наиболее значимой категорией плательщиков страховых взносов (страхователей) являются организации-работодатели.

### **Объект обложения страховыми взносами**

Выплаты и иные вознаграждения:

- начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг;

- для организаций – также выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования и др.

### **Выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами**

Перечень сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами для плательщиков, осуществляющих выплаты в пользу физических лиц, установлен в ст. 9 Закона № 212-ФЗ и является исчерпывающим. Выплаты, не перечисленные в ст. 9 Закона № 212-ФЗ

и признаваемые объектом обложения, включаются в базу для начисления страховых взносов. При этом начисление страховых взносов не зависит от того, учитываются или нет в целях налогообложения прибыли выплаты, производимые в пользу физического лица (письмо Минздравсоцразвития России от 05.08.2010 г. № 2519-19).

К необлагаемым взносам (выплатам), в частности, относятся:

– государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком (п. 1 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ);

– командировочные расходы, в том числе суточные (ч. 2 ст. 9 Закона № 212-ФЗ);

– компенсации, связанные с исполнением работником трудовых обязанностей (пп. «и» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ);

– компенсации расходов физического лица, понесенных им в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера (пп. «ж» п. 2 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ);

– возмещение расходов работника по уплате процентов по кредиту на приобретение или строительство жилья (п. 13 ч. 1 ст. 9 Закона № 212-ФЗ) и др.

Большинство выплат, которые приведены в ст. 9 Закона № 212-ФЗ, не облагаются страховыми взносами по всем видам обязательного социального страхования. Вместе с тем среди них есть и такие, на которые не нужно начислять страховые взносы лишь в определенной части. Например, на отдельные выплаты не нужно начислять только страховые пенсионные взносы (в ПФ РФ) или только взносы по социальному страхованию (в ФСС РФ) (п. 1 и 2 ч. 3 ст. 9 Закона № 212-ФЗ).

### **База для начисления страховых взносов**

База для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, которые не подлежат обложению страховыми взносами.

База определяется отдельно в отношении каждого физического лица с начала года по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом. Кроме того, организации-работодатели обязаны вести учет сумм начисленных выплат, сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты.

База для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей в 2014 г. 624 000 руб. (*сумма ежегодно индексируется*) нарастающим итогом с начала года. (Не применяется при исчислении страховых взносов по дополнительным тарифам).

С сумм, превышающих указанную величину, страховые взносы не взимаются (кроме случаев, прямо указанных в законе: так, на 2012–2016 гг. предусмотрена уплата страховых взносов от базы свыше предельной величины).

В табл. 29 приведены тарифы страховых взносов на 2012–2016 гг.

Таблица 29

### Тарифы страховых взносов

База для начисления страховых взносов	Тариф страхового взноса		
	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22,0 %	2,9 %	5,1 %
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10,0 %	0,0 %	0,0 %

### Начисление страховых взносов

Взносы исчисляются и уплачиваются отдельно в каждый внебюджетный фонд.

В течение расчетного (отчетного) периода *по итогам каждого календарного месяца* плательщики страховых взносов производят исчисление *ежемесячных обязательных платежей* с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца, за вычетом сумм платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно.

Сумма взносов на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащая уплате в ФСС РФ, подлежит уменьшению на сумму произведенных плательщиками расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по данному виду обязательного социального страхования.

В пределах расчетного периода плательщик вправе зачесть сумму превышения расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством над суммой начисленных страховых взносов по указанному виду страхования в счет предстоящих платежей.

*Расчетный период* – календарный год. *Отчетный период* – первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

### **Уплата страховых взносов и отчетность**

В течение расчетного периода страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей до 15-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, за который начисляется взнос.

Уплата взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в ФСС РФ, ПФР и ФОМС.

До 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган ПФР направляются сведения:

- расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и на обязательное медицинское страхование (формы РСВ);
- сведения о каждом застрахованном работающем лице (персонифицированный учет).

До 15-го числа календарного месяца, следующего за отчетным периодом, в территориальный орган ФСС направляется расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование (форма 4-ФСС).

Плательщики взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся начисления, за предшествующий расчетный период превышает 50 человек, представляют расчеты в электронной форме. Остальные плательщики сдают отчетность в бумажном или электронном виде (на свой выбор).

## **Особенности начисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ**

### ***Индивидуальный (персонифицированный) учет***

Правовую основу индивидуального (персонифицированного) учета составляют Конституция Российской Федерации, Федеральный закон от 15.12.2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, международные договоры Российской Федерации, регулирующие правоотношения в данной сфере.

Индивидуальный (персонифицированный) учет – учет сведений о каждом застрахованном лице для реализации пенсионных прав в соответствии с законодательством РФ.

Целями индивидуального (персонифицированного) учета являются:

- создание условий для назначения трудовых пенсий в соответствии с результатами труда каждого застрахованного лица;
- обеспечение достоверности сведений о стаже и заработке (доходе), определяющих размер трудовой пенсии при ее назначении;
- создание информационной базы для реализации и совершенствования пенсионного законодательства Российской Федерации, для назначения трудовых пенсий на основе страхового стажа застрахованных лиц и их страховых взносов, а также для оценки обязательств перед застрахованными лицами по выплате трудовых пенсий, срочной пенсионной выплаты;
- развитие заинтересованности застрахованных лиц в уплате страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации;
- создание условий для контроля за уплатой страховых взносов застрахованными лицами;
- информационная поддержка прогнозирования расходов на выплату трудовых пенсий, определения тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, расчета макроэкономических показателей, касающихся обязательного пенсионного страхования;
- упрощение порядка и ускорение процедуры назначения трудовых пенсий застрахованным лицам.

Персонифицированный учет регламентируется ФЗ от 01.04.1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в сис-

теме обязательного пенсионного страхования», характеристика элементов которого приведена в табл. 30.

Таблица 30

**Элементы индивидуального (персонифицированного) учета и их характеристика**

Элемент	Характеристика	Основание
1	2	3
Обязанность страхователей	Страхователь обязан в установленный срок представлять органам Пенсионного фонда РФ сведения о застрахованных лицах, определенные Федеральным законом	Ст. 15 ФЗ № 27-ФЗ
Отчетные периоды	Первый квартал, полугодие, девять месяцев и календарный год	Ст. 1 ФЗ № 27-ФЗ
Сроки сдачи сведений персонифицированного учета	Страхователь <i>ежеквартально</i> , не позднее 15-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом, представляет в территориальный орган ПФР индивидуальные сведения в отношении каждого работника	П. 2 ст. 11 ФЗ № 27-ФЗ
Сроки сдачи сведений о дополнительных страховых взносах	Срок сдачи сведений о <b>дополнительных страховых взносах</b> на накопительную часть трудовой пенсии, предусмотренные ФЗ № 56-ФЗ от 30.04.2008 г. (в ред. 11.07.2011 г.); а также для физических лиц, самостоятельно уплачивающих дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии – не позднее <b>20 дней</b> со дня окончания квартала	П. 2.1 ст. 11 ФЗ № 27-ФЗ
Порядок сдачи сведений персонифицированного учета	Страхователи представляют сведения в органы Пенсионного фонда РФ по месту своей регистрации в соответствии с утверждаемыми Пенсионным фондом РФ формами документов и инструкциями	П. 1 ст. 11 ФЗ № 27-ФЗ



1	2	3
	<p>Сведения могут представляться как в виде документов в письменной форме, так и в электронной форме (на магнитных носителях или с использованием телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети Интернет, включая единый портал государственных и муниципальных услуг) при наличии гарантий их достоверности и защиты от несанкционированного доступа и искажений.</p> <p>Страхователь при представлении сведений <b>на 50 и более</b> работающих у него застрахованных лиц (в том числе и по договорам гражданско-правового характера) представляет их в электронной форме по установленным ПФ РФ формам</p>	
<p>Ответственность за нарушение правил сдачи персонафицированного учета</p>	<p>За непредставление в установленные сроки сведений, либо представление неполных и (или) недостоверных сведений к страхователям (в том числе физическим лицам, самостоятельно уплачивающим страховые взносы), применяются финансовые санкции в виде взыскания 10 % причитающихся соответственно за отчетный период и за истекший календарный год платежей в Пенсионный фонд РФ.</p> <p>Взыскание указанной суммы производится органами Пенсионного фонда в судебном порядке</p>	<p>Ст. 17 ФЗ № 27-ФЗ</p>

С 1 января 2014 г. вступил в силу Федеральный закон от 02.12.2013 г. № 333-ФЗ «О внесении изменений в ст. 58 и 58.2 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования"», которым внесены изменения в части сохранения на период до 2016 г. тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации на уровне 2013 г. в отношении большинства плательщиков в размере 30,0 % в пределах уста-

новленной величины базы для начисления страховых взносов и в размере 10,0 % в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации сверх установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов; а также в части продления периода применения льготного тарифа страховых взносов до 2018 г. для малых предприятий, осуществляющих деятельность в производственной и социальной сферах, социально ориентированных некоммерческих организаций, благотворительных организаций и аптечных организаций с постепенным ежегодным увеличением совокупного тарифа страховых взносов для данной категории плательщиков на 2 процентных пункта.

Предельная величина базы, с которой уплачиваются страховые взносы в систему обязательного пенсионного страхования, в 2014 г. составит 624 тыс. рублей плюс 10 % сверх этой суммы (в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.11.2013 № 1101 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2014 г.»).

В табл. 31 дана сравнительная характеристика размеров тарифов обязательного пенсионного страхования на 2013–2016 гг.

Таблица 31

**Сравнение тарифов страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2013–2014 гг.**

Плательщики страховых взносов	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5
ИП, применяющие патентную систему налогообложения	20 %	20 %	20 %	20 %
Аптечные организации, благотворительные фонды, некоммерческие организации	20 %	20 %	20 %	20 %
Организации, оказывающие инжиниринговые услуги	22 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %
Организации, производящие выплаты членам экипажей судов	0 %	0 %	0 %	2016–2027 гг. 0 %

1	2	3	4	5
Организации СМИ	21,6 %	23,2 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %
Хозяйственные общества, созданные научными учреждениями	8 %	8 %	8 %	2016–2017 гг. – 8 % 2018 г. – 13 % 2019 г. – 20 %
Организации и ИП, применяющие единый сельско-хозяйственный налог	21 %	21 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %
Организации и ИП, имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны	8 %	8 %	8 %	2016–2017 гг. – 8 % 2018 г. – 13 % 2019 г. – 20 %
Организации, использующие труд инвалидов, общественные организации инвалидов и их учреждения	21 %	21 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %
Организации, осуществляющие деятельность в области IT-технологий	8 %	8 %	8 %	2016–2017 гг. – 8 % 2018 г. – 13 % 2019 г. – 20 %
Организации и ИП, применяющие УСН	20 %	20 %	20 %	20 %
Организации инновационного центра «Сколково»	14 %	14 %	14 %	14 % в течение 10 лет с момента присвоения статуса
Сельско-хозяйственные товаропроизводители	21 %	21 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %
Основной тариф страховых взносов	22 % + 10 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %	22 % + 10 %

Определение суммы страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию на финансирование страховой части трудовой пенсии и накопительной части трудовой пенсии в отношении застрахованных лиц осуществляется Пенсионным фондом Российской Федерации на основании данных индивидуального (персонифицированного) учета в соответствии с выбранным застрахованным лицом вариантом пенсионного обеспечения (0,0 или 6,0 % на финансирование накопительной части трудовой пенсии) по тарифам, представленным в табл. 32.

**Тарифы в соответствии с выбранным застрахованным лицом  
вариантом пенсионного обеспечения**

Тариф страхового взноса	Для лиц 1966 года рождения и старше	Для лиц 1967 года рождения и моложе			
		Вариант пенсионного обеспечения 0,0 % на финансирование накопительной части трудовой пенсии		Вариант пенсионного обеспечения 6,0 % на финансирование накопительной части трудовой пенсии	
		на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
22,0 % (в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов)	22,0 % на финансирование страховой части трудовой пенсии, из них: 6,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	22,0 %, из них: 6,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов; 16,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	0,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	16,0 %, из них: 6,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов; 10,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов	6,0 % – индивидуальная часть тарифа страховых взносов
10,0 % (свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов)	10,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов	10,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0 %	10,0 % – солидарная часть тарифа страховых взносов	0,0 %

***Дополнительные тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ с 1 января 2014 г.***

С 1 января 2014 г. действует Федеральный закон от 28.12.2013 № 426-ФЗ, который вводит процедуру специальной оценки условий труда, призванную заменить прежние методы установления вред-

ных и опасных условий труда – аттестацию рабочих мест и государственную экспертизу условий труда.

Специальная оценка условий труда является единым комплексом последовательно осуществляемых мероприятий по идентификации вредных и (или) опасных факторов производственной среды и трудового процесса и оценке уровня их воздействия на работника с учетом отклонения их фактических значений от установленных уполномоченным Правительством РФ, Федеральным органом исполнительной власти нормативов (гигиенических нормативов) условий труда и применения средств индивидуальной и коллективной защиты работников. По результатам проведения спецоценки устанавливаются классы (подклассы) условий труда на рабочих местах (ч. 1 и 2 ст. 3 Закона № 426-ФЗ).

В соответствии с классификацией, предусмотренной ст. 14 Закона № 426-ФЗ, условия труда по степени вредности и (или) опасности подразделяются на четыре класса: оптимальные (1-й класс), допустимые (2-й класс), вредные (3-й класс) и опасные (4-й класс).

Результаты проведения специальной оценки применяются для установления дополнительного тарифа страховых взносов в ПФ РФ с учетом класса (подкласса) условий труда на рабочем месте (п. 7 ст. 7 Закона № 426-ФЗ). В связи с этим в ст. 58.3 Закона № 212-ФЗ, а также в ст. 33.2 Закона № 167-ФЗ внесены изменения. Так, с 2014 г. вместо тарифов, установленных ч. 1 и 2 ст. 58.3 Закона № 212-ФЗ, п. 1 и 2 ст. 33.2 Закона № 167-ФЗ в зависимости от установленного по результатам спецоценки класса условий труда применяются *дополнительные тарифы* страховых взносов в ПФР, установленные ч. 2.1 ст. 58.3 Закона № 212-ФЗ, п. 2.1 ст. 33.2 Закона № 167-ФЗ (табл. 33).

Таблица 33

**Размеры дополнительных тарифов страховых взносов**

Класс условий труда	Подкласс условий труда	Дополнительный тариф страхового взноса (солидарная часть тарифа страховых взносов)
Опасный	4	8 %
Вредный	3.4	7 %
	3.3	6 %
	3.2	4 %
	3.1	2 %
Допустимый	2	0 %
Оптимальный	1	0 %

**Особенности начисления страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний**

В табл. 34 представлены элементы страхования на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

*Таблица 34*

**Элементы страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, установленные Законом № 125-ФЗ**

Элементы системы обязательного социального страхования	Значения	Регулирующие положения
1	2	3
Страхователь	Юридическое лицо любой организационно-правовой формы либо физическое лицо, нанимающее лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с п. 1 ст. 5 Закона № 125-ФЗ	Ст. 3 Закона № 125-ФЗ
Объект обложения страховыми взносами	Выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы	П. 1 ст. 20.1 Закона № 125-ФЗ
База для начисления страховых взносов	Определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 20.1 Закона № 125-ФЗ, начисленных страхователями в пользу застрахованных, за исключением сумм, указанных в ст. 20.2 Закона № 125-ФЗ	П. 2 ст. 20.1 Закона № 125-ФЗ

1	2	3
Отчетные периоды	Календарный год	П. 5.4 Порядка заполнения формы расчета... (форма – 4 ФСС), утвержденного приказом Минтруда от 19.03.2013 г. № 107н
Тарифы страховых взносов	Страховые тарифы, дифференцированные по классам профессионального риска, устанавливаются федеральным законом	Ст. 21 Закона № 125-ФЗ
Порядок исчисления взносов	Страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых страховщиком	П. 1 ст. 22 Закона № 125-ФЗ
Порядок и сроки уплаты страховых взносов	Суммы страховых взносов перечисляются страхователем, заключившим трудовой договор с работником, ежемесячно в срок, установленный для получения (перечисления) в банках (иных кредитных организациях) средств на выплату заработной платы за истекший месяц	П. 4 ст. 22 Закона № 125-ФЗ

На схеме представлены содержание счета 69, принимающего структуру пассивного счета, и основные корреспондирующие счета (рис. 22).

69 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
Дебет	Кредит
	Сальдо начальное – остаток задолженности внебюджетным фондам на 1 число текущего месяца
Текущие записи по перечислениям денежных средств внебюджетным фондам и начисленным пособиям в течение месяца. Корреспондирующие счета: 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Текущие записи по начислению страховых взносов в течение месяца. Корреспондирующие счета: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»
Оборот по дебету: сумма перечислений денежных средств внебюджетным фондам и начисленным пособиям за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма начисленных страховых взносов за текущий месяц
	Сальдо конечное – остаток задолженности внебюджетным фондам на последнее число текущего месяца

Рис. 22. Содержание счета 69 и основные корреспондирующие счета

## **6.2. Раскрытие информации о расчетах по оплате труда, с подотчетными лицами и внебюджетными фондами в бухгалтерской отчетности**

Информация о движении дебиторской и кредиторской задолженности, учитываемой на счетах 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности отражается следующим образом.

### ***Строка 1230 «Дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса.***

В общей сумме дебиторской задолженности по строке 1230 отражается задолженность, не погашенная на отчетную дату, подотчетных лиц по выданным и не возвращенным в кассу организации подотчетным средствам, учтенная по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».



***Строка 1520 «Кредиторская задолженность»  
бухгалтерского баланса.***

По строке 1520 отражают общую сумму кредиторской задолженности фирмы, не погашенной на отчетную дату, в которую входит задолженность перед поставщиками и подрядчиками, бюджетом по налогам и сборам, персоналом организации и государственными внебюджетными фондами.

В нее включаются долги фирмы, подлежащие погашению в срок не более 12 месяцев после отчетной даты.

### **6.3. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций**

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регулируют учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

2. Укажите тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, действующие в настоящее время. (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

3. Каким образом определяется величина тарифа страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний для конкретной организации? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

4. Укажите предельную величину базы для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица, установленную в настоящее время. (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

*Компетенция ПК-7 «Способен интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств, и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений»:*

1. Какие данные используются при формировании строки 1520 «Кредиторская задолженность» бухгалтерского баланса (в отноше-

нии расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами, по социальному страхованию и обеспечению)?

2. Какие данные используются при формировании строки 1230 «Дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса (в отношении расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами, по социальному страхованию и обеспечению)?

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Укажите плательщиков страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

2. Укажите объект обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

3. Как определяется база для начисления страховых взносов для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам?

4. Укажите примеры выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

5. Укажите расчетный период по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

6. Укажите отчетные периоды по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

7. Укажите размер страховых взносов, уплачиваемых плательщиками страховых взносов, не производящими выплат и иных вознаграждений физическим лицам в настоящее время.

8. Охарактеризуйте порядок исчисления страховых взносов плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

9. Охарактеризуйте порядок уплаты страховых взносов плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам и укажите сроки их уплаты.

10. Охарактеризуйте порядок исчисления страховых взносов плательщиками страховых взносов, не производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

11. Охарактеризуйте порядок уплаты страховых взносов плательщиками страховых взносов, не производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, и укажите сроки их уплаты.

12. Когда обязанность по уплате страховых взносов считается исполненной плательщиком страховых взносов?

13. Каким образом производится взыскание недоимки по страховым взносам?

14. Каким образом производится взыскание пени по страховым взносам?

15. Как осуществляется учет расчетов с Фондом социального страхования и обеспечения РФ?

16. Как осуществляется учет расчетов с Пенсионным фондом РФ?

17. Каковы особенности учета расчетов с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования?

18. Каким образом в бухгалтерском балансе раскрывается информация о расчетах по социальному страхованию и обеспечению?

## **Глава 7**

### **Организация учета затрат на производство продукции (работ, услуг)**

*7.1. Понятие, задачи и принципы учета затрат на производство продукции (работ, услуг).*

*7.2. Классификация затрат на производство.*

*7.3. Синтетический учет прямых расходов на производство и косвенных расходов.*

*7.4. Раскрытие информации о расходах от обычных видов деятельности в бухгалтерской отчетности.*

*7.5. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций.*

### **7.1. Понятие, задачи и принципы учета затрат на производство продукции (работ, услуг)**

Процесс производства – это совокупность фактов хозяйственной жизни (хозяйственных операций), относящихся к производству готовой продукции, выполнению работ и оказанию услуг.

В процессе производства используются внеоборотные и оборотные активы организации, ее финансовые и трудовые ресурсы. Все затраты данных видов ресурсов образуют издержки производства.

Затраты (издержки) – выраженный в денежной форме размер использованных в процессе хозяйственной деятельности ресурсов за определенный временной промежуток (либо на конкретную дату).

Учет затрат на производство представляет собой одно из наиболее важных направлений организации бухгалтерского учета, поскольку получаемая информация необходима руководителю, участникам (учредителям) для принятия управленческих решений, способствующих снижению издержек и, соответственно, увеличению рентабельности.

Информация о затратах на производство продукции (работ, услуг) может быть использована в следующих направлениях:

– прогнозирование уровня издержек производства на перспективу;

- планирование ассортимента продукции, уровня привлекаемых инвестиций, внедрения инновационных технологий и т.д.;
- расчет себестоимости продукции (калькулирование себестоимости – исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции);
- выявление степени отклонений фактических затрат от планируемых;
- проведение факторного анализа, т.е. выявление наиболее значимых причин, повлиявших на величину себестоимости, определение путей снижения издержек;
- контроль и регулирование, предполагающие осуществление исследований результатов производства с целью обоснованного принятия решений по управлению производственным процессом.

Фактические расходы являются себестоимостью произведенной продукции (работ, услуг) и на практике называются «расходами по обычным видам деятельности».

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Себестоимость продукции – выраженные в денежной форме затраты на ее производство, предпродажную подготовку и продажу.

Она является важнейшим качественным показателем деятельности организации, который показывает, во что обходится хозяйствующему субъекту производство и сбыт продукции.

Себестоимость и прибыль являются обратно пропорциональными величинами, их отношение отражает рентабельность производства.

Регламентация состава себестоимости продукции (работ, услуг) определяется в соответствии с нормативными документами:

- Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- «Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ»;
- ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Виды себестоимости продукции классифицируются по следующим признакам:

1) в зависимости от степени готовности продукции и ее сбыта различают себестоимость валовой, товарной, отгруженной и проданной продукции;

2) в зависимости от количества продукции – себестоимость единицы продукции, всего объема выпущенной продукции;

3) в зависимости от полноты включения текущих расходов в себестоимость объекта калькулирования различают полную фактическую себестоимость и сокращенную (усеченную) себестоимость;

4) в зависимости от оперативности формирования себестоимости – фактическая (нормативная), плановая себестоимость.

К основным задачам учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции относят:

– учет объема, видов и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и проверка выполнения плана по данным показателям;

– учет осуществленных затрат на производство продукции и контроль за использованием ресурсов, за соблюдением принятых смет расходов по обслуживанию производства и управлению;

– калькулирование себестоимости продукции и соблюдение соответствия данной величины плановым показателям;

– проведение структурного анализа в разрезе видов производимой продукции, а также результатов деятельности структурных подразделений с целью выявления путей снижения себестоимости продукции.

Общие принципы учета затрат:

– координирование с плановыми и нормативными показателями;

– постоянство разработанной и принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года;

– документирование, т.е. полное отражение в учете расходов по нормам и их отклонения от норм (на себестоимость продукции (работ, услуг) относят только документально подтвержденные расходы);

– единообразие состава и классификации затрат, объектов калькулирования и методов распределения затрат по отчетным периодам, видам продукции и т.д.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, устанавливается централизованно в соответствии с регулирующим принципом.

## 7.2. Классификация затрат на производство

Общая классификация затрат представлена в табл. 35.

Таблица 35

### Классификация видов затрат

Признак	Виды затрат	Характеристика
1	2	3
Экономическое содержание	По экономическим элементам  По статьям калькуляции	<p>Экономический элемент – первичный, однородный вид затрат, который нельзя разделить на составные части:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Материальные затраты.</li> <li>2. Затраты на оплату труда.</li> <li>3. Отчисления на социальные нужды.</li> <li>4. Амортизация.</li> <li>5. Прочие.</li> </ol> <p>Калькуляционная статья – определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Сырье и материалы.</li> <li>2. Возвратные отходы (вычитаются).</li> <li>3. Покупные изделия и полуфабрикаты.</li> <li>4. Топливо и энергия, расходуемые на технологические цели.</li> <li>5. Оплата труда производственных рабочих.</li> <li>6. Отчисления на социальные нужды.</li> <li>7. Расходы на подготовку и освоение производства.</li> <li>8. Общепроизводственные расходы.</li> <li>9. Общехозяйственные расходы.</li> <li>10. Потери от брака.</li> <li>11. Прочие производственные расходы.</li> <li>12. Расходы на продажу</li> </ol>
По составу (однородности)	<p>Одноэлементные</p> <p>Комплексные</p>	<p>Одноэлементные – затраты, состоящие из одного элемента, не зависят от места возникновения и целевого назначения.</p> <p>Комплексные состоят из нескольких элементов</p>
В зависимости от объема производства	<p>Постоянные</p> <p>Переменные</p>	<p>Постоянные затраты практически не зависят от объема производства.</p> <p>Величина переменных затрат изменяется пропорционально объему производства</p>

1	2	3
По целевому назначению	Основные  Накладные	Основные – затраты, связанные с технологическим процессом выпуска продукции. Накладные – связаны с организацией, обслуживанием производства и реализацией продукции
По способу включения в себестоимость	Прямые  Косвенные	Прямые – расходы по производству конкретного вида продукции, могут быть сразу отнесены на объекты калькуляции. Все прямые расходы являются переменными затратами. Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции (затраты на управление и обслуживание производства), эти расходы собираются на соответствующих счетах, а затем путем распределения включаются в себестоимость продукции
По времени включения в себестоимость	Текущие  Будущих периодов	Текущие – расходы по производству и реализации продукции данного периода, которые принесли доход в настоящем. Будущих периодов – затраты, произведенные в текущем периоде, но подлежащие включению в себестоимость в будущих периодах

Рассмотрим более подробно затраты, необходимые для расчета себестоимости единицы продукции (признак в классификации – по способу включения в себестоимость единицы продукции): прямые и косвенные.

Прямые затраты – это затраты материальных и трудовых ресурсов, необходимые для производства конкретных видов продукции. Прямые затраты непосредственно составляют часть себестоимости готового продукта.

Прямые расходы непосредственно связаны с процессом производства:

- заработная плата рабочих основного производства и начисленные страховые взносы во внебюджетные фонды;
- стоимость материалов, списанных в производство;
- расходы по содержанию производственного оборудования и др.



Прямые расходы представляют собой такого рода расходы, которые в момент возникновения можно напрямую отнести на объект калькулирования на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.).

Остальные издержки, которые нельзя напрямую отнести на определенный вид готовых изделий – это косвенные затраты (например, плата за освещение и водоснабжение цеха, заработная плата начальников отделов производства и др.).

В связи с невозможностью отнесения косвенных затрат к тому или иному виду продукции они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной в организации методике (пропорционально основной заработной плате, долям отдельных видов готовой продукции в общем объеме производства, количеству отработанных машино-часов, часов отработанного времени и т.п.).

Бухгалтерский учет затрат на производство представляет собой в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» учет расходов, связанных с осуществлением обычных видов деятельности:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется на счетах 20–29 Плана счетов, утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

### **7.3. Синтетический учет прямых расходов на производство и косвенных расходов**

Для учета расходов организации, связанных с производством продукции, которая является целью создания данной организации, Планом счетов предусмотрен счет 20 «Основное производство».

Затраты основного производства группируют по видам изготавливаемой продукции.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг (списанные с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.);

– косвенные расходы, списанные с кредита соответствующих счетов (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

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

Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» и др.

Сальдо по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

На схеме представлены содержание счета 20 и основные корреспондирующие счета (рис. 23).

#### 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное – стоимость незавершенного производства на 1 число текущего месяца	
Текущие записи по отражению прямых и косвенных расходов в течение месяца. Корреспондирующие счета: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	Текущие записи по списанию сумм фактической себестоимости завершенной производством продукции в конце месяца Корреспондирующий счет: 43 «Готовая продукция»
Оборот по дебету: сумма фактических затрат, произведенных в основном производстве за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма фактической себестоимости, завершенной производством продукции за текущий месяц
Сальдо конечное – стоимость незавершенного производства на последнее число текущего месяца	

Рис. 23. Содержание счета 20  
и основные корреспондирующие счета

### *Учет косвенных расходов*

В связи с тем, что косвенные расходы в момент возникновения не могут быть прямо отнесены на себестоимость производимой продукции (выполненных работ, оказанных услуг), их отражают по дебету определенных счетов (23, 25, 26), а затем расчетным путем включают в себестоимость продукции по дебету счета 20 (с применением субсчетов) с кредита этих счетов.

Косвенные расходы включают:

- расходы вспомогательных производств – счет 23 «Вспомогательные производства»;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производств – счет 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Главной функцией вспомогательного производства является выполнение работ (оказание услуг) для обеспечения основного (или обслуживающего) производственного процесса.

К вспомогательным производствам относятся подразделения, обслуживающие производство различными видами энергии (электроэнергия, пар, газ, воздух), транспортное хозяйство, обслуживающее производство, ремонтные мастерские, тарные цеха, цеха по изготовлению инструментов, штампов, запасных частей и др.

Расходы, связанные с деятельностью вспомогательных производств, учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», себестоимость услуг вспомогательных производств включается в состав расходов по обслуживанию и управлению производством.

Особо учитываются расходы по управлению и обслуживанию производств. Для учета данных расходов используются собирательно-распределительные счета 25 и 26 (активные счета). На счете 25 отражаются затраты подразделений, на счете 26 – расходы по управлению организацией.

Общепроизводственные расходы – это затраты на содержание, организацию и управление производствами (основное, вспомогательное, обслуживающее).

К ним относятся:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт имущества, используемого в производстве;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения;

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

На рис. 24 представлены содержание счета 25 и основные корреспондирующие счета.

25 «Общепроизводственные расходы»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – нет	
Текущие записи по отражению расходов подразделений (основных и вспомогательных производств) в течение месяца. Корреспондирующие счета: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	В конце месяца списание фактических затрат на продукцию основного производства и их распределение между изделиями. Корреспондирующий счет: 20 «Основное производство» (в разрезе субсчетов)
Оборот по дебету: сумма фактических затрат по обслуживанию основных и вспомогательных производств за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма списанных фактических затрат за текущий месяц
Сальдо конечное – нет	

Рис. 24. Содержание счета 25 и основные корреспондирующие счета

На схеме рис. 25 представлены содержание счета 26 и основные корреспондирующие счета.

26 «Общехозяйственные расходы»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное – нет	
Текущие записи по отражению расходов по управлению организацией в течение месяца. Корреспондирующие счета: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	В конце месяца списание фактических затрат на продукцию основного производства и их распределение между изделиями. Корреспондирующий счет: 20 «Основное производство» (в разрезе субсчетов)
Оборот по дебету: сумма фактических затрат по управлению организацией за текущий месяц	Оборот по кредиту: сумма списанных фактических затрат за текущий месяц
Сальдо конечное – нет	

Рис. 25. Содержание счета 26 и основные корреспондирующие счета

С целью калькуляции себестоимости единицы продукции прямые расходы распределяют между отдельными видами продукции и учитывают на специальных субсчетах, открытых к счету 20.

В табл. 36 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с формированием фактической себестоимости продукции, и корреспонденции счетов.

Таблица 36

**Отражение основных операций по счету 20  
«Основное производство» в бухгалтерском учете**

Содержание хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Отражение прямых расходов</i>		
1. Отпущены в производство материалы (фактический расход материалов в производстве)	20	10
2. Начислена заработная плата (включая премию за производственные результаты) работникам основного производства	20	70
3. Начислены взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (база начисления – заработная плата работников основного производства)	20	69
4. Начислены страховые взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (база начисления – заработная плата работников основного производства)	20	69
5. Начислены страховые взносы в Фонд социального страхования (база начисления – заработная плата работников основного производства)	20	69
6. Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном производстве	20	02
<i>Отражение косвенных расходов</i>		
7. В конце месяца списана доля общепроизводственных расходов на разные виды продукции	20	25
8. В конце месяца списана доля общехозяйственных расходов на разные виды продукции	20	26

По дебету счета 20 на разных субсчетах отражается доля косвенных расходов в конце месяца.

В табл. 37, 38 представлены основные факты хозяйственной жизни, связанные с обслуживанием производств и управлением организацией, и корреспонденции счетов.

Таблица 37

**Отражение основных операций по счету 25  
«Общепроизводственные расходы» в бухгалтерском учете**

Содержание хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Списана стоимость запасных частей, израсходованных на текущий ремонт оборудования общепроизводственного назначения	25	10
2. Начислена заработная плата (включая премию за производственные результаты) работникам, занятым обслуживанием производства	25	70
3. Начислены взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (база для начисления страховых взносов – заработная плата работников, занятых обслуживанием производства)	25	69
4. Начислены страховые взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (база для начисления страховых взносов – заработная плата работников, занятых обслуживанием производства)	25	69
5. Начислены страховые взносы в Фонд социального страхования (база для начисления страховых взносов – заработная плата работников, занятых обслуживанием производства)	25	69
6. Начисление амортизации по объектам основных средств общепроизводственного назначения	25	02
7. Отражена стоимость потребленной тепловой энергии и электроэнергии за текущий месяц	25	60
8. В конце месяца списана доля общепроизводственных расходов	20	25

**Отражение основных операций по счету 26  
«Общехозяйственные расходы» в бухгалтерском учете**

Содержание хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни)	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Списана стоимость израсходованных строительных материалов на ремонт административного здания	26	10
2. Начислена заработная плата (включая премию за производственные результаты) административно-хозяйственному персоналу	26	70
3. Начислены взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (база для начисления страховых взносов – заработная плата административно-хозяйственного персонала)	26	69
4. Начислены страховые взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (база для начисления страховых взносов – заработная плата административно-хозяйственного персонала)	26	69
5. Начислены страховые взносы в Фонд социального страхования (база для начисления страховых взносов – заработная плата административно-хозяйственного персонала)	26	69
6. Начисление амортизации по объектам основных средств управленческого и общехозяйственного назначения	26	02
7. Отражена стоимость аудиторских услуг	26	60
8. Утвержден авансовый отчет по командировке зам. директора организации (отражены командировочные расходы)	26	71
9. Отражены расходы на телефонные услуги, информационных систем Интернет	26	60
10. Отражена стоимость потребленной электроэнергии, отопления административного здания	26	60
11. В конце месяца списана доля общехозяйственных расходов	20	26

Порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов организация самостоятельно устанавливает и отражает в учетной политике (например, пропорционально прямым затратам производства или величинам заработной платы сотрудников производства).

#### **7.4. Раскрытие информации о расходах от обычных видов деятельности в бухгалтерской отчетности**

Расходы по обычным видам деятельности можно формировать в Отчете о финансовых результатах как строку 2120 «Себестоимость продаж», так и строки 2220 «Управленческие расходы» и 2210 «Коммерческие расходы».

Формирование показателей по расходам от обычных видов деятельности в отчете о финансовых результатах представлено в табл. 39.

*Таблица 39*

#### **Формирование показателей по расходам от обычных видов деятельности в отчете о финансовых результатах**

Строка отчета	Код строки	Данные для формирования показателей отчета
Себестоимость продаж	2120	Оборот дебета счета 90.2 кредита 20, 43 и др.
Коммерческие расходы	2210	Оборот дебета счета 90.2 кредита 44
Управленческие расходы	2220	Заполняется только в случае, если в бухгалтерском учете организации применяется система директ-кост (оборот дебета счета 90.2 Кредит 26)

Таблица 6 «Затраты на производство» (далее – Пояснение 6), является одной из рекомендуемых Приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» форм пояснений к бухгалтерской отчетности, в которой раскрываются данные о составе затрат на производство, что предусмотрено п. 27 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и п. 22 ПБУ 10/99 «Расходы организации».



Пояснение 6 «Затраты на производство» содержит группировку элементов затрат, аналогичную установленной п. 8 ПБУ 10/99 для расходов по обычным видам деятельности, а именно:

- материальные затраты (строка 5610);
- расходы на оплату труда (строка 5620);
- отчисления на социальные нужды (строка 5630);
- амортизация (5640);
- прочие затраты (5650).

При этом правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 10/99).

Пояснения 6 могут быть заполнены данными о признанных расходах на производство, отраженных по дебету счета 20 или 26 в корреспонденции с кредитом счетов учета соответствующих затрат (02, 10, 70, 69, 76 и т.д. согласно Плану счетов). На основании п. 17, п. 18 ПБУ 10/99 расходы на производство признаются в бухгалтерском учете в том периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления и независимо от намерения получить выручку.

Иными словами, при заполнении Пояснения 6 не принимается во внимание связь между полученными доходами и расходами, как в отчете о финансовых результатах. В затратах на производство отражаются все фактически произведенные организацией расходы, а не только относящиеся к полученному за отчетный период доходу от реализации, принимая во внимание и незавершенное производство.

## **7.5. Контрольные вопросы для проверки формируемых компетенций**

*Компетенция ОК 5 «Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности»:*

1. Какие основные нормативные документы регламентируют состав себестоимости продукции (работ, услуг)? (Для ответа на вопрос используйте СПС «Гарант»).

*Компетенция ПК-7 «Способен интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций,*

ведомств, и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений»:

1. Какие данные используются при формировании строки 2120 «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах?
2. Какие данные используются при формировании строки 2210 «Коммерческие расходы» отчета о финансовых результатах?
3. Какие данные используются при формировании строки 2220 «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах?

*Компетенция ПК-16 «Обладание базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового учета и формирования финансовой отчетности»:*

1. Дайте определение понятия «затраты (издержки производства)».
2. Каким образом классифицируются затраты на производство?
3. Дайте определение понятия «прямые расходы».
4. Дайте определение понятия «косвенные расходы».
5. Каким образом осуществляется синтетический учет прямых расходов?
6. Каким образом осуществляется синтетический учет косвенных расходов?
7. Укажите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета по счету 20 «Основное производство».
8. Укажите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета по счету 25 «Общепроизводственные расходы».
9. Укажите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета по счету 25 «Общехозяйственные расходы».
10. Каким образом расходы по обычным видам деятельности отражаются в отчете о финансовых результатах?

## Библиографический список

1. Батова, Д. Особенности расчета декретных в 2013 г. / Д. Батова, И. Михайлов // Справочно-правовая система «Гарант». – 2013.
2. Бухгалтерский баланс : техника составления / К. А. Либерман, П. Ю. Квитковская, И. А. Толмачев, М. В. Беспалов, О. Н. Берг, Т. Н. Межуева ; под ред. Д. М. Кисловой, Е. В. Шестаковой. – 2-е изд. – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2012.
3. Годовой отчет – 2013 от журнала «Актуальная бухгалтерия» / под общ. ред. В. В. Верещаки // Справочно-правовая система «Гарант». – 2013.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации : федер. закон. – Ч. 1 № 51-ФЗ : [принята 30 ноября 1994 г. ; в ред. от 2 ноября 2013 г.] // Российская газета. – 1994. – 8 декабря. – № 238–239 ; Ч. 2 № 14-ФЗ : [принята 26 янв. 1996 г. ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 5. – Ст. 410 ; Ч. 3 № 146-ФЗ : [принята 26 нояб. 2001 г. ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 49. – Ст. 4552 ; Ч. 4 № 230-ФЗ : [принята 18 дек. 2006 г. ; в ред. от 23 июля 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 52. – Ст. 5496.
5. Командировочные расходы : письмо Минфина РФ № 03-03-06/2-47 от 12 мая 2008 г. // Нормативные акты для бухгалтера. – 2008. – 3 июня. – № 11.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон Ч. 1 № 146-ФЗ : [принята 31.07.1998 ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Российская газета. – 1998. – 6 августа. – № 148, 149.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон. – Ч. 2 № 117-ФЗ : [принята 5 авг. 2000 г. ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2000. – 7 августа. – № 32. – Ст. 3340.
8. Об акционерных обществах : федер. закон № 208-ФЗ : [принят 26 дек. 1995 г. ; в ред. от 28.12.2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 1996. – 1 января. – № 1. – Ст. 1.
9. Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования : федер. закон № 27-ФЗ : [принят 1 апреля 1996 г. ; в ред. от 12 марта 2014 г.] // Собрание законодательства РФ. – 1996. – 1 апреля. – № 14. – Ст. 1401.
10. Об обществах с ограниченной ответственностью : федер. закон № 14-ФЗ : [принят 8 февр. 1998 г. ; в ред. от 29 дек. 2012 г.] // Собрание законодательства РФ. – 1998. – 16 февраля. – № 7. – Ст. 785.

11. Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний : федер. закон № 125-ФЗ : [принят 24 июля 1998 г. ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Российская газета. – 1998. – 12 августа. – № 153, 154.

12. Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации : федер. закон № 326-ФЗ : [принят 29 нояб. 2010 г. ; в ред. от 12 марта 2014 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2010. – 6 декабря. – № 49. – Ст. 6422.

13. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации : федер. закон № 167-ФЗ : [принят 15 дек. 2001 г. ; в ред. от 12 марта 2014 г.] // Российская газета. – 2001. – 20 декабря. – № 247.

14. Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством : федер. закон № 255-ФЗ : [принят 29 дек. 2006 г. ; в ред. от 25 ноября 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2007. – 1 января. – № 1. – Ст. 18.

15. О внесении изменений в статьи 58 и 58.2 Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» : федер. закон № 333-ФЗ : [принят 2 дек. 2013 г.] // Российская газета. – 2013. – 4 декабря. – № 273.

16. О государственных пособиях гражданам, имеющим детей : федер. закон № 81-ФЗ : [принят 19 мая 1995 г. ; в ред. от 2 июля 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 1995. – 22 мая. – № 21. – Ст. 1929.

17. О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений : федер. закон № 56-ФЗ : [принят 30 апр. 2008 г. ; в ред. от 12 марта 2014 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2008. – 5 мая. – № 18. – Ст. 1943.

18. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу : приказ Минфина РФ № 180 : [от 1 июля 2004 г.] // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 16.

19. Об особенностях направления работников в служебные командировки : Постановление Правительства РФ № 749 : [от 13 окт. 2008 г. ; в ред. от 14 мая 2013 г.] // Российская газета. – 2008. – 17 октября. – № 218.

20. Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы : Постановление Правительства РФ № 922 : [от 24 дек. 2007 ; в ред. от 25 марта 2013 г.] // Российская газета. – 2007. – 29 декабря. – № 294.

21. Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : приказ Минфина РФ № 49 : [от 13 июня 1995 г. ; в ред. от 08 нояб. 2010 г.] // Финансовая газета. – 1995. – № 28.

22. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению : приказ Минфина РФ № 94н : [от 31 окт. 2000 г. ; в ред. от 08 нояб. 2010 г.] // Экономика и жизнь. – 2000. – № 46.

23. Об утверждении Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством : Постановление Правительства РФ № 375 : [от 15 июня 2007 г. ; в ред. от 25 марта 2013 г.] // Российская газета. – 2007. – 19 июня. – № 128.

24. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : приказ Минфина РФ № 43н : [от 6 июля 1999 ; в ред. от 8 нояб. 2010 г.] // Экономика и жизнь. – 1999. – № 35.

25. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ № 32н : [от 6 мая 1999 г. ; в ред. от 27 апр. 2012 г.] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – 28 июня. – № 26.

26. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) : приказ Минфина РФ № 11н : [от 2 февр. 2011 г.] // Российская газета. – 2011. – 22 апреля. – № 87.

27. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ № 33н : [от 6 мая 1999 г. ; в ред. от 27 апр. 2012 г.] // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – 28 июня. – № 26.

28. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) : приказ Минфина РФ № 154н : [от 27 нояб. 2006 г. ; в ред. от 24 дек. 2010 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 9. – 26 февраля.

29. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) : приказ Минфина РФ № 44н : [от 9 июня 2001 г. ; в ред. от 25 окт. 2010 г.) // Российская газета. – 2001. – № 140. – 25 июля.

30. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : приказ Минфина РФ № 153н : [от 27 дек. 2007 г. ; в ред. от 24 дек. 2010 г.) // Российская газета. – 2008. – № 22. – 2 февраля.

31. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) : приказ Минфина РФ № 26н : [от 30 марта 2001 г. ; в ред. от 24 дек. 2010 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2001. – № 20. – 14 мая.

32. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) : приказ Минфина РФ № 114н : [от 19 нояб. 2002 г. ; в ред. от 24 дек. 2010 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2003. – № 10. – 10 марта.

33. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) : приказ Минфина РФ № 126н : [от 10 дек. 2002 г. ; в ред. от 27 апр. 2012 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2003. – № 9. – 3 марта.

34. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина РФ № 34н : [от 29 июля 1998 г. ; в ред. от 24 дек. 2010 г.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1998. – № 23. – 14 сентября.

35. Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности :

Постановление Минтруда РФ № 85 : [от 31 дек. 2002 г.] // Российская газета. – 2003. – 8 февраля. – № 25.

36. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : Постановление Правительства РФ № 283 : [от 6 марта 1998 г.] // Российская газета. – 1998. – 18 марта. – № 52.

37. Об утверждении формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения и Порядка ее заполнения : приказ Минтруда РФ № 107н : [от 19 марта 2013 г.] // Российская газета. – 2013. – 13 июня. – № 125.

38. О бухгалтерском учете : федер. закон № 402-ФЗ [принят 6 дек. 2001 г. ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2011. – 12 декабря. – № 50. – Ст. 7344.

39. О валютном регулировании и валютном контроле : федер. закон № 173-ФЗ : [принят 10 дек. 2003 г. ; в ред. от 12 марта 2014 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2003. – 15 декабря. – № 50. – Ст. 4859.

40. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федер. закон № 129-ФЗ : [принят 8 авг. 2001 г. ; в ред. от 21 дек. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2001. – 13 августа. – № 33. – Ст. 3431.

41. ОК 013-94. Общероссийский классификатор основных фондов : утв. Постановлением Госстандарта РФ № 359 : [от 26 дек. 1994 г.] // М. : ИПК «Издательство стандартов». – 1995.

42. О консолидированной финансовой отчетности : федер. закон № 208-ФЗ : [принят 27 июля 2010 г. ; в ред. от 23 июля 2013 г.) // Собрание законодательства РФ. – 2010. – 2 августа. – № 31. – Ст. 4177.

43. О минимальном размере оплаты труда : федер. закон № 82-ФЗ : [принят 19 июня 2000 г. ; в ред. от 2 дек. 2013 г.] // Российская газета. – 2000. – 21 июня. – № 118.

44. О порядке определения срока полезного использования товарных знаков в целях налогообложения прибыли : Письмо Минфина России № 03–03–06/1/454 : [от 5 авг. 2011 г.] // Справочно-правовая система «Гарант». – 2011.

45. О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2014 г. : Постановление Правительства РФ № 1101 : [от 30 нояб. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2013. – 9 декабря. – № 49 (ч. VII). – Ст. 6442.

46. О специальной оценке условий труда : федер. закон № 426-ФЗ : [принят 28 дек. 2013 г.] // Российская газета. – 2013. – 30 декабря. – № 295.

47. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования : федер. закон № 212-ФЗ : [принят 24 июля 2009 г. ; в ред. от 28 дек. 2013 г.] // Собрание законодательства РФ. – 2009. – 27 июля. – № 30. – Ст. 3738.

48. О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов : федер. закон № 216-ФЗ : [принят 3 дек. 2012 г. ; в ред. от 2 дек. 2013 г.) // Российская газета. – 2012. – 7 декабря. – № 283.

49. О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов : федер. закон № 349-ФЗ : [принят 2 дек. 2013 г. ; в ред. от 2 апр. 2014 г.] // Российская газета. – 2013. – 6 декабря. – № 276.

50. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина РФ № 66н : [от 2 июля 2010 г. ; в ред. от 4 дек. 2012 г. // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – 30 августа. – № 35.

51. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012–2015 гг. по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе международных стандартов финансовой отчетности : приказ Минфина РФ № 440 : [от 30 нояб. 2011 г.] // Справочно-правовая система «Гарант». – 2012.

52. Положение о порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации № 318-П : [утв. Банком России 24 апр. 2008 г. ; в ред. от 7 февр. 2012 г., с изм. и доп., вступающими в силу с 1 янв. 2013 г.) // Вестник Банка России. – 2008. – 6 июня. – № 29, 30.

53. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федера-



ции № 373-П : [утв. Банком России 12 окт. 2011 г.] // Вестник Банка России. – 2011. – № 66. – 30 ноября.

54. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств № 383-П : [утв. Банком России 19 июня 2012 г. ; в ред. от 15 июля 2013 г.] // Вестник Банка России. – 2012. – № 34. – 28 июня.

55. Порядок исчисления отпуска // Справочно-правовая система «Гарант». – 2014.

56. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

57. Страховые взносы: учитывать или нет : письмо Минздравсоцразвития РФ № 2519-19 : [от 5 авг. 2010 г.] // Нормативные акты для бухгалтера. – 2010. – № 19. – 5 октября.

58. Трудовой кодекс Российской Федерации : федер. закон № 197-ФЗ : [принят 30 дек. 2001 г. ; в ред. от 2 апр. 2014 г.] // Российская газета. – 2001. – № 256. – 31 декабря.

# Приложение 1

## РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

Принят  
Государственной Думой  
22 ноября 2011 года

Одобен  
Советом Федерации  
29 ноября 2011 года

(в ред. федеральных законов от 28.06.2013 № 134-ФЗ,  
от 02.07.2013 № 185-ФЗ, от 23.07.2013 № 251-ФЗ,  
от 02.11.2013 № 292-ФЗ, от 21.12.2013 № 357-ФЗ,  
от 28.12.2013 № 425-ФЗ)

### Глава 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1. Цели и предмет настоящего Федерального закона.

1. Целями настоящего Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

2. Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Статья 2. Сфера действия настоящего Федерального закона.

1. Действие настоящего Федерального закона распространяется на следующих лиц (далее – экономические субъекты):

- 1) коммерческие и некоммерческие организации;
- 2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- 3) Центральный банк Российской Федерации;

4) индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой (далее – лица, занимающиеся частной практикой);

5) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

2. Настоящий федеральный закон применяется при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчетности.

3. Настоящий федеральный закон применяется при ведении доверительным управляющим бухгалтерского учета переданного ему в доверительное управление имущества и связанных с ним объектов бухгалтерского учета, а также при ведении, в том числе одним из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, бухгалтерского учета общего имущества товарищей и связанных с ним объектов бухгалтерского учета.

4. Настоящий федеральный закон применяется при ведении бухгалтерского учета в процессе выполнения соглашения о разделе продукции, если иное не установлено Федеральным законом от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

5. Настоящий федеральный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей, отчетности, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, а также отчетности для иных целей, если законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним правилами составления такой отчетности не предусматривается применение настоящего федерального закона.

Статья 3. Основные понятия, используемые в настоящем федеральном законе.

Для целей настоящего федерального закона используются следующие основные понятия:

1) бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим федеральным законом;

2) уполномоченный федеральный орган – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

3) стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета;

4) международный стандарт – стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта;

5) план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета;

6) отчетный период – период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;

7) руководитель экономического субъекта – лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа;

8) факт хозяйственной жизни – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств;

9) организации государственного сектора – государственные (муниципальные) учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов.

Статья 4. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

## **Глава 2. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ**

Статья 5. Объекты бухгалтерского учета.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;

- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

## Статья 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета.

1. Экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с настоящим федеральным законом, если иное не установлено настоящим федеральным законом.

2. Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим федеральным законом могут не вести:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности (п. 1 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ);

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

3. Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

4. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять следующие экономические субъекты:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации, за исключением некоммерческих организаций, поступления денежных средств и иного имущества которых за предшествующий отчетный год превысили три миллиона рублей, коллегий адвокатов, адвокатских бюро, юридических консультаций, адвокатских палат, нотариальных палат, жилищных и жилищно-строительных кооперативов, кредитных потребительских кооперативов, сельскохозяйственных потребительских кооперативов, микрофинансовых организаций, обществ взаимного страхования, организаций государст-

венного сектора, государственных корпораций, государственных компаний, политических партий, их региональных отделений или иных структурных подразделений, саморегулируемых организаций, некоммерческих организаций, включенных в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента;

3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» (часть 4 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ).

## Статья 7. Организация ведения бухгалтерского учета.

1. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

2. В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с настоящим федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные настоящим федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

3. Руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено настоящей частью. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства, а также руководитель некоммерческой организации, имеющей право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в соответствии с настоящим федеральным законом, может принять ведение бухгалтерского учета на себя (ч. 3 в ред. Федерального закона от 28.12.2013 № 425-ФЗ).

4. В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный

бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ):

1) иметь высшее образование;

(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 185-ФЗ);

2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита – не менее пяти лет из последних семи календарных лет

(в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 185-ФЗ);

3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

5. Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

6. Физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать требованиям, установленным ч. 4 настоящей статьи. Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего требованиям, установленным ч. 4 настоящей статьи, с которым заключен трудовой договор.

7. Главный бухгалтер кредитной организации и главный бухгалтер некредитной финансовой организации должны отвечать требованиям, установленным Центральным банком Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ).

8. В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор

об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

#### Статья 8. Учетная политика.

1. Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

2. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

3. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

4. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

5. Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

6. Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

7. В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

#### Статья 9. Первичные учетные документы.

1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты



хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

2. Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ);
- 7) подписи лиц, предусмотренных п. 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

3. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

4. Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

5. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

6. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление первичного учетного докумен-

та другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

7. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

8. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

#### Статья 10. Регистры бухгалтерского учета.

1. Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

2. Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. Для целей настоящего федерального закона под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание (ч. 2 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

3. Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. Не допускается ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых экономическим субъектом регистров бухгалтерского учета (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

4. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

5. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

6. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

7. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

8. В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

9. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

## Статья 11. Инвентаризация активов и обязательств.

1. Активы и обязательства подлежат инвентаризации.
2. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.
3. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.
4. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

## Статья 12. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета.

1. Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению.
2. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации.
3. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации.

## Статья 13. Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).
2. Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

3. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.

4. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, когда законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность ее представления (часть 4 в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ).

5. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.

6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

7. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

9. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

10. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением (ч. 10 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

11. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

12. Правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с настоящим федеральным законом, если иное не установлено иными федеральными законами.

#### Статья 14. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных настоящим федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

2. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных настоящим федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгал-

терского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

3. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных настоящим федеральным законом, устанавливается федеральными стандартами.

4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

5. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

#### Статья 15. Отчетный период, отчетная дата.

1. Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

2. Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом и (или) федеральными стандартами.

3. В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

4. Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

5. Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

6. Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

## Статья 16. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица.

1. Последним отчетным годом для реорганизуемого юридического лица, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация последнего из возникших юридических лиц, до даты такой государственной регистрации.

2. При реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом для юридического лица, которое присоединяется к другому юридическому лицу, является период с 1 января года, в котором внесена запись в Единый государственный реестр юридических лиц о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты ее внесения.

3. Реорганизуемое юридическое лицо составляет последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату, предшествующую дате государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

4. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

5. Первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций государственного сектора, является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, включительно, если иное не установлено федеральными стандартами.

6. Возникшее в результате реорганизации юридическое лицо, за исключением организаций бюджетной сферы, должно составить первую бухгалтерскую (финансовую) отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации, если иное не установлено федеральными стандартами.

7. Первая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного передаточного акта (разделительного баланса) и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации возникших в результате реорганизации юридических лиц, за исключением организаций государственного сектора (даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

8. Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации государственного сектора, возникшей в результате реорганизации, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

Статья 17. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица.

1. Отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи.

2. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией (ликвидатором) либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом.

3. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

4. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о ликвидации юридического лица.

Статья 18. Обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1. Обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

2. Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. При представлении обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным годом (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).



3. Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности вместе с аудиторскими заключениями составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

4. Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности вместе с аудиторским заключением, а также правила пользования (включая плату за пользование, если иное не предусмотрено другими федеральными законами) государственным информационным ресурсом, предусмотренным ч. 3 настоящей статьи, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере государственной статистической деятельности (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

#### Статья 19. Внутренний контроль.

1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

### **Глава 3. РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

#### Статья 20. Принципы регулирования бухгалтерского учета.

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным законом (п. 3 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ);

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Статья 21. Документы в области регулирования бухгалтерского учета.

1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты;

2) отраслевые стандарты;

3) рекомендации в области бухгалтерского учета;

4) стандарты экономического субъекта.

2. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

3. Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с настоящим Федеральным законом (в ред. Федерального закона от 02.11.2013 № 292-ФЗ).

4. Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

5. Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

6. План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядок его применения утверждаются нормативным правовым актом Центрального банка Российской Федерации.

7. Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

8. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

9. Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

10. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

11. Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

12. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

13. Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

14. Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

15. Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить настоящему Федеральному закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

16. Федеральные и отраслевые стандарты, а также программа разработки федеральных стандартов утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений настоящего Федерального закона.

17. Документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации, в том числе план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, утверждаются в порядке, установленном Федеральным законом от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

## Статья 22. Субъекты регулирования бухгалтерского учета.

1. Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации.

2. Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ас-

социации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее – субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Статья 23. Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

1. Уполномоченный федеральный орган:

1) утверждает программу разработки федеральных стандартов в порядке, установленном настоящим федеральным законом;

2) утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

3) организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;

5) участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;

6) представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим федеральным законом и иными федеральными законами.

2. Центральный банк Российской Федерации в пределах его компетенции:

1) разрабатывает, утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ);

2) участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4) участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим федеральным законом и иными федеральными законами.

Статья 24. Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

1) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

2) участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;

- 3) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 4) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;
- 5) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 6) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;
- 7) участвует в разработке международных стандартов.

#### Статья 25. Совет по стандартам бухгалтерского учета.

1. Для проведения экспертизы проектов федеральных и отраслевых стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ).

2. Совет по стандартам бухгалтерского учета проводит экспертизу проектов федеральных и отраслевых стандартов на предмет (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ):

- 1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;
- 2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ)

3–4. Утратили силу с 1 сентября 2013 г. – Федеральный закон от 23.07.2013 № 251-ФЗ.

5. В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят:

- 1) 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года;
- 2) пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

6. Состав совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается руководителем уполномоченного федерального органа. Предложения о кандидатах в члены совета по стандартам бухгалтерского учета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа, вносятся в уполномоченный федеральный орган субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета, Центральным банком

Российской Федерации, научными организациями и высшими учебными заведениями.

7. Кандидаты в члены совета по стандартам бухгалтерского учета должны иметь высшее образование, безупречную деловую (профессиональную) репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере финансов, бухгалтерского учета или аудита (в ред. Федерального закона от 02.07.2013 № 185-ФЗ).

8. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета избирается на первом заседании совета из представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, входящих в его состав. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета имеет не менее двух заместителей.

9. Секретарем совета по стандартам бухгалтерского учета является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

10. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета созываются его председателем, а при отсутствии председателя уполномоченным на то заместителем председателя по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета по стандартам бухгалтерского учета.

11. Решения совета по стандартам бухгалтерского учета принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

12. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета являются открытыми.

13. Информация о деятельности совета по стандартам бухгалтерского учета должна быть открытой и общедоступной.

14. Положение о совете по стандартам бухгалтерского учета утверждается уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается этим советом самостоятельно на первом заседании.

## Статья 26. Программа разработки федеральных стандартов.

1. Федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов.

2. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета вносят предложения по программе разработки федеральных стандартов в уполномоченный федеральный орган.

3. Уполномоченный федеральный орган утверждает программу разработки федеральных стандартов по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

4. Программа разработки федеральных стандартов должна ежегодно уточняться в целях обеспечения соответствия федеральных стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

5. Уполномоченный федеральный орган обеспечивает доступность программы разработки федеральных стандартов Центральному банку Российской Федерации, субъектам негосударственного регулирования и иным заинтересованным лицам (далее – заинтересованные лица) для ознакомления.

6. Правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов утверждаются уполномоченным федеральным органом.

#### Статья 27. Разработка и утверждение федеральных стандартов.

1. Разработчиком федерального стандарта (далее – разработчик) может быть любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

2. Уведомление о разработке федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в информационно-телекоммуникационной сети Интернет (далее – сеть Интернет) (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

3. Не позднее 10 рабочих дней после дня размещения на официальном сайте разработчика в сети «Интернет» уведомления о разработке федерального стандарта разработчик размещает его на своем официальном сайте в сети «Интернет». Проект федерального стандарта, размещенный на официальном сайте разработчика в сети «Интернет», должен быть доступен для ознакомления без взимания платы. Разработчик обязан по требованию заинтересованного лица предоставить ему копию проекта федерального стандарта на бумажном носителе. Плата, взимаемая разработчиком за предоставление указанной копии на бумажном носителе, не может превышать затраты на ее изготовление и пересылку. Плата за предоставление указанной копии органам государственного регулирования бухгалтерского учета и субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взимается (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

4. Со дня размещения проекта федерального стандарта на официальном сайте разработчика в сети «Интернет» разработчик проводит публичное обсуждение проекта федерального стандарта. Срок публично-



го обсуждения проекта федерального стандарта не может быть менее трех месяцев со дня размещения указанного проекта на официальном сайте разработчика в сети «Интернет». Уведомление о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети «Интернет» (ч. 4 в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ)

5. В период публичного обсуждения проекта федерального стандарта разработчик:

1) принимает от заинтересованных лиц замечания в письменной форме. Разработчик не может отказать в приеме замечаний в письменной форме;

2) проводит обсуждение проекта федерального стандарта и полученных в письменной форме замечаний;

3) составляет перечень полученных в письменной форме замечаний с кратким изложением содержания таких замечаний и результатов их обсуждения;

4) дорабатывает проект федерального стандарта с учетом полученных в письменной форме замечаний.

6. Разработчик обязан сохранять полученные в письменной форме замечания до утверждения федерального стандарта и представлять их в уполномоченный федеральный орган по его запросу.

7. Доработанный проект федерального стандарта и перечень полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц разработчик размещает на своем официальном сайте в сети «Интернет» не позднее 10 рабочих дней со дня размещения на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети «Интернет» уведомления о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта. Указанные документы, размещенные на официальном сайте разработчика в сети «Интернет», должны быть доступны для ознакомления без взимания платы (в ред. Федерального закона от 21.12.2013 № 357-ФЗ).

8. Утратил силу с 1 января 2014 года. – Федеральный закон от 21.12.2013 № 357-ФЗ.

9. Доработанный проект федерального стандарта вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц представляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, который организует экспертизу этого проекта.

10. Совет по стандартам бухгалтерского учета готовит в срок не более двух месяцев со дня представления разработчиком проекта федерального стандарта мотивированное предложение о принятии такого проекта к утверждению или об отклонении его на основании указанных

в ч. 9 настоящей статьи документов и с учетом результатов экспертизы. Такое предложение вместе с указанными в ч. 9 настоящей статьи документами и результатами экспертизы направляется в уполномоченный федеральный орган.

11. Уполномоченный федеральный орган на основании документов, представленных советом по стандартам бухгалтерского учета, в срок не более одного месяца принимает проект федерального стандарта к утверждению или отклоняет его. Проект федерального стандарта, принятый к утверждению, в установленном порядке подготавливается и утверждается уполномоченным федеральным органом.

12. Проект федерального стандарта, предлагаемый советом по стандартам бухгалтерского учета к принятию, может быть отклонен в случае, если он не соответствует законодательству Российской Федерации.

13. В случае, если проект федерального стандарта отклонен, мотивированное решение уполномоченного федерального органа с приложением указанных в ч. 9 настоящей статьи документов в срок не более 10 рабочих дней после дня принятия такого решения направляется разработчику проекта федерального стандарта.

14. Внесение изменений в федеральный стандарт или его отмена осуществляются в порядке, установленном настоящей статьей. Внесение изменений в федеральный стандарт, обусловленных изменением законодательства Российской Федерации, может быть осуществлено по инициативе уполномоченного федерального органа.

Статья 28. Разработка федеральных стандартов уполномоченным федеральным органом.

1. Уполномоченный федеральный орган разрабатывает федеральные стандарты:

- 1) для организаций государственного сектора;
- 2) в случае, если ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не принимает на себя обязательства разработать федеральный стандарт, предусмотренный утвержденной программой разработки федеральных стандартов.

2. Разработка федерального стандарта уполномоченным федеральным органом осуществляется в порядке, установленном ст. 27 настоящего Федерального закона.

#### **Глава 4. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

Статья 29. Хранение документов бухгалтерского учета.

1. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, аудиторские заключения о ней

подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 № 251-ФЗ).

2. Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

3. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

4. При смене руководителя организации должна обеспечиваться передача документов бухгалтерского учета организации. Порядок передачи документов бухгалтерского учета определяется организацией самостоятельно (часть 4 введена Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ).

Статья 30. Особенности применения настоящего Федерального закона.

1. До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных настоящим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.

2. Положения ч. 4 и 6 ст. 7 настоящего федерального закона не применяются в отношении лиц, на которых по состоянию на день вступления в силу настоящего Федерального закона возложено ведение бухгалтерского учета.

3. Положение ч. 2 ст. 15 настоящего федерального закона не применяется при изменении типа государственного (муниципального) учреждения.

Статья 31. О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации.

Признать утратившими силу:

1) Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1996, № 48, ст. 5369);

2) Федеральный закон от 23.07.1998 № 123-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, № 30, ст. 3619);

3) Федеральный закон от 28.03.2002 № 32-ФЗ «О внесении изменения и дополнения в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, № 13, ст. 1179);

4) статью 9 Федерального закона от 31.12.2002 № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 1, ст. 2);

5) статью 3 Федерального закона от 31.12.2002 № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 1, ст. 6);

6) пункт 7 статьи 2 Федерального закона от 10.01.2003 № 8-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О занятости населения в Российской Федерации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам финансирования мероприятий по содействию занятости населения"» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 2, ст. 160);

7) статью 23 Федерального закона от 30.06.2003 № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упраздняемых федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2003, № 27, ст. 2700);

8) статью 2 Федерального закона от 03.11.2006 № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О сельскохозяйственной кооперации" и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2006, № 45, ст. 4635);

9) статью 32 Федерального закона от 23.11.2009 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2009, № 48, ст. 5711);

10) статью 12 Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государст-

венных (муниципальных) учреждений» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, № 19, ст. 2291);

11) Федеральный закон от 27.07.2010 № 209-ФЗ «О внесении изменения в статью 16 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, № 31, ст. 4178);

12) статью 4 Федерального закона от 28.09.2010 № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «Об инновационном центре «Сколково» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2010, № 40, ст. 4969).

Статья 32. Вступление в силу настоящего Федерального закона.

Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2013 года.

Президент  
Российской Федерации  
Д. МЕДВЕДЕВ

Москва, Кремль  
6 декабря 2011 года  
№ 402-ФЗ

## Приложение 2

### ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков. 2. Приобретение объектов природопользования. 3. Строительство объектов основных средств. 4. Приобретение объектов основных средств. 5. Приобретение нематериальных активов. 6. Перевод молодняка животных в основное стадо. 7. Приобретение взрослых животных. 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
(субсчет 8 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Отложенные налоговые активы	09	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		

1	2	3
<b>Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ</b>		
Материалы	10	1. Сырье и материалы. 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали. 3. Топливо. 4. Тара и тарные материалы. 5. Запасные части. 6. Прочие материалы. 7. Материалы, переданные в переработку на сторону. 8. Строительные материалы. 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности. 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
(субсчет 10 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
		11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
(субсчет 11 введен Приказом Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств. 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам. 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально- производственным запасам

Продолжение

1	2	3
<b>Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО</b>		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
<b>Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ</b>		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах. 2. Товары в розничной торговле
		3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
<b>Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА</b>		
Касса	50	1. Касса организации. 2. Операционная касса. 3. Денежные документы



1	2	3
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы. 2. Чековые книжки. 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции. 2. Долговые ценные бумаги. 3. Предоставленные займы. 4. Вклады по договору. простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
Раздел VI. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию. 2. Расчеты по пенсионному обеспечению. 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	

1	2	3
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам. 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал. 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию. 2. Расчеты по претензиям. 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам. 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
(в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н)		
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу. 2. Расчеты по текущим операциям. 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<b>Раздел VII. КАПИТАЛ</b>		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	

1	2	3
<b>Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ</b>		
Продажи	90	1. Выручка. 2. Себестоимость продаж. 3. Налог на добавленную стоимость. 4. Акцизы. 9. Прибыль / убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы. 2. Прочие расходы. 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов. 2. Безвозмездные поступления. 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
<b>Забалансовые счета</b>		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	

*Окончание*

1	2	3
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

Учебное издание

**Свиридова** Нина Владимировна,  
**Фомичева** Татьяна Александровна,  
**Акимов** Андрей Александрович

## Бухгалтерский финансовый учет и отчетность

Часть 1

Редактор *Т. В. Веденеева*  
Компьютерная верстка *Н. В. Ивановой*

Подписано в печать 20.05.2014.  
Формат 60×84<sup>1</sup>/16. Усл. печ. л. 11,04.  
Тираж 50. Заказ № 456.

---

Издательство ПГУ  
440026, Пенза, Красная, 40.  
Тел./факс: (8412) 56-47-33; e-mail: [iic@pnzgu.ru](mailto:iic@pnzgu.ru)

