**УЧЕТ РАСЧЕТОВ**

**Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.**

**Учет расчетов с персоналом: счета 70, 71, 73**

На счете 70 отражают расчеты с работниками по зарплате: по кредиту - начисление, по дебету - выплату, удержания, депонирование.

На счете 71 учитывают расчеты с подотчетниками: по дебету - выдачу денег, по кредиту - расходы подотчетника, возврат неизрасходованных сумм или удержание.

На счете 73 отражают любые расчеты с персоналом, кроме зарплаты и подотчета: матпомощь и денежные подарки, компенсацию расходов на проезд, возмещение ущерба.

**Бухгалтерский счет 73**

**"Расчеты с персоналом по прочим операциям"**

Дебет счета в кредит счетов

***1. Виды задолженности персонала организации работодателю***

1.1. Организацией принята к бухгалтерскому учету задолженность персонала за выданную на условиях рассрочки платежей специальную одежду в оценке по учетной стоимости (Д-т субсч. "Расчеты с персоналом по спецодежде") (10.10, 16).

Если форменная, корпоративная и другая спецодежда выдается по ценам продажи, то такой хозяйственный факт является продажей МЗ: Д-т сч. 73 К-т сч. 91.1.

1.2. Организацией принята к бухгалтерскому учету сумма начета за материальный ущерб, нанесенный работником работодателю в результате нарушения норм труда, а также за внутрисменный или целодневный простой по его вине, при необходимости признанной комиссией по индивидуальным трудовым спорам или судом, в том числе (Д-т субсч. 2 сч. 73):

a) на сумму начета в учетной оценке (08, 20, 23, 25, 26, 44, 91.2, 97);

b) на сумму судебных и других сопутствующих расходов, включенных в стоимость материального ущерба по решению суда (98.4).

Предприятия торговли и общественного питания учитывают изложенное выше аналогичной бухгалтерской проводкой, за исключением сч. 25, 26.

1.3. Организацией принята к бухгалтерскому учету сумма начета за брак в производстве, выполняемого по инициативе администрации или в соответствии с решением суда (сумма начета превышает ограничения общей суммы удержаний за расчетный период) (Д-т типового субсч. 2 сч. 73) (28).

1.4. Организацией принята к бухгалтерскому учету сумма удержания в связи с переплатой пособия за дни болезни, допущенной в результате арифметической, методологической ошибки или ошибочного истолкования норм законодательства (69).

Одновременно необходимо скорректировать суммы НДФЛ и страховых взносов в ФСС России с суммы переплаты. Если сумма переплаты удерживается целиком за один раз (общая сумма удержания за расчетный период не выше предела, установленного законодательством), то не будет методической ошибкой сторнировочная бухгалтерская проводка: Д-т сч. 69 К-т сч. 70 или составляется проводка: Д-т сч. 70 К-т сч. 69.

1.5. Организацией включена сумма неотработанного аванса, оставшаяся при увольнении работника, в состав прочих расчетов с персоналом (в расчетной или расчетно-платежной ведомостях - итог графы "Остаток за работающим") (70).

1.6. Организацией акцептованы счета-фактуры (без НДС) контрагентов за работы и услуги, выполненные работниками организации за их счет с разрешения администрации и оплатой в рассрочку без процентов (76).

1.7. Организацией оплачены штрафы за простой вагонов, транспортных средств, неустойка за нарушение условий договоров поставок, подряда, прямые виновники которых руководством организации привлечены к материальной ответственности в соответствии с нормами ТК РФ и других законодательных актов и корпоративных нормативных документов (76).

1.8. Производственным подразделением, выделенным на отдельный баланс без статуса юридического лица, акцептовано авизо головной организации на централизованно оплаченную сумму материального ущерба, нанесенного работником подразделения, для возмещения убытков (79.2).

1.9. Акционерным обществом принята к бухгалтерскому учету задолженность работников общества за перепродаваемые им собственные акции, выкупленные у своих акционеров (81).

Порядок приобретения и выкупа акций, размещенных АО, и соответствующих ограничений регламентируется ст. 72, 73, 75 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. в ред. от 4 ноября 2019 г. N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", вступил в силу с 1 января 2020 г.

1.10. АО сформирована сумма задолженности учредителей - работников общества, согласившихся принять участие в погашении собственными средствами сальдированного валового убытка по результатам обычной деятельности организации, учтенного при подготовке годовой бухгалтерской отчетности (84).

1.11. Организацией проданы своему персоналу готовая продукция, товары, МЗ, объекты ОС, выполнены за плату транспортные, ремонтные и иные работы в рассрочку (без процентов) по стоимости, предусмотренной коллективным договором или учетной политикой (90.1, 91.1).

1.12. Организацией отнесены на счет виновных работников, привлеченных к материальной ответственности на основании вступивших в законную силу исполнительных листов и приказов руководителя организации за недостачу сверх норм естественной убыли, порчу, хищения товарно-материальных ценностей и денежных средств в отчетном году и за предыдущие отчетные периоды (94).

По событию, изложенному в приведенной бухгалтерской проводке, удержания осуществляются в течение двух и более расчетных периодов по частям, указанным в исполнительных документах. Если по исполнительному листу образуется сумма доходов будущих периодов, то она учитывается и включается в прочие доходы отчетного периода в обычном порядке, рассмотренном ранее.

Кредит счета в дебет счета

***1. Погашение и списание задолженности персонала работодателю***

1.1. Организацией приняты товарно-материальные ценности (по согласованным ценам с начисленным НДС), выполненные работы и услуги, денежные средства от своих работников в погашение их задолженности по возмещению материального ущерба работодателю, за проданные им готовую продукцию, другие материальные активы, работы, услуги (08, 10, 11, 41, 50, 51, 20 - 28, 44).

Суммы НДС по указанным погашениям долгов учитываются двумя бухгалтерскими проводками, составляемыми одновременно на одинаковые суммы: Д-т сч. 19.1, 19.3 К-т сч. 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по НДС" и Д-т сч. 73, по соответствующим субсчетам, К-т сч. 19.1, 19.3, если иное не предусмотрено учетной политикой экономического субъекта.

1.2. Организацией приняты денежные суммы, внесенные персоналом организации в погашение различных обязательств перед работодателем (К-т субсч. 2 сч. 73) (50, 51, 52, 55).

1.3. Организацией удержаны из заработной платы и других выплат персонала все виды долгов работодателю, погашаемые в отчетном периоде в пределах ограничений, установленных ТК РФ (70).

1.4. Организацией на основании результатов инвентаризации, утвержденных в установленном порядке, списана задолженность персонала по прочим операциям, не реальная к получению по разным причинам (91.2).

Бухгалтерский учет указанной выше суммы ведется в оборотах забалансового счета 007 по аналогии с другими видами дебиторской задолженности, списанной на убытки (через прочие расходы).

1.5. Организацией списана задолженность по исполнительному листу на возмещение материального ущерба работника, поскольку решение суда первой инстанции отменено вышестоящим судом и исполнительный лист отозван или приказ руководителя организации о денежном начете судом признан недействительным (решение вышестоящего суда вступило в законную силу) (91.2).

Одновременно списывается с бухгалтерского учета сумма доходов будущих периодов сторнировочной проводкой: Д-т сч. 73.2 К-т сч. 98.3. Можно также: Д-т сч. 73.2 К-т сч. 94, 98.2 - сторнировочная проводка на сумму отозванного исполнительного листа; Д-т сч. 91.2 К-т сч. 94 - восстановительная проводка на ту же сумму. Сальдо сч. 73 при подготовке бухгалтерского баланса организации внесистемно (без бухгалтерской проводки) объединяется с дебетовым сальдо счетов учета требований и обязательств, в том числе сальдо субсч. "Авансы выданные" сч. 60 и общей суммой учитывается в статье "Дебиторы" разд. II актива баланса.

**КАК ИЗ ДОХОДОВ РАБОТНИКА УДЕРЖАТЬ НЕСКОЛЬКО ВИДОВ ДОЛГОВ:**

**ШПАРГАЛКА ДЛЯ БУХГАЛТЕРА**

В бухгалтерию поступают различные документы на удержания из зарплаты работников. Это могут быть исполнительные листы, судебные приказы, нотариальные соглашения об уплате алиментов, приказы руководителя, заявления самих работников. И если на одного сотрудника поступило несколько документов, то, чтобы правильно удержать долги, бухгалтеру нужно учитывать их очередность и следить за лимитом удержаний.

**Какие бывают удержания**

Помимо НДФЛ, к **обязательным** относятся удержания из доходов работника по исполнительным документам, в частности такие, как [<1>](#P68):

- алименты;

- возмещение вреда, причиненного здоровью, или в связи со смертью кормильца;

- возмещение вреда, причиненного преступлением;

- компенсация морального вреда.

На эти удержания распоряжение работодателя или заявление работника не требуется. Они проводятся в трехдневный срок со дня выплаты дохода работнику по исполнительным документам, поступившим работодателю.

Доходы для взыскания - зарплата, отпускные, выплаты по больничному листу, расчет при увольнении и пр. Не производятся удержания, в частности, с детских пособий, а также с компенсационных выплат в пользу работника, таких, например, как компенсации расходов на командировку и за использование личного имущества. Перечень доходов, с которых нельзя удерживать долги работника, закрытый [<2>](#P69).

Удержания можно производить и **по инициативе** работодателя либо самого работника. Например, работодатель может без согласия работника удержать из его доходов [<3>](#P70):

- отпускные за не отработанные ко дню увольнения дни отпуска;

- возмещение материального ущерба, причиненного работодателю, если сумма ущерба не превышает среднемесячный заработок работника.

А вот эти суммы, к примеру, можно удержать только с письменного согласия работника [<4>](#P71):

- неотработанный аванс, выданный в счет зарплаты;

- невозвращенные и неизрасходованные подотчетные деньги;

- суммы, излишне выплаченные из-за счетной ошибки.

Не позднее месяца со дня истечения срока, установленного работодателем для возврата перечисленных сумм, нужно издать приказ об удержании. В нем же можно сделать запись о согласии работника с причиной и размером удержания [<5>](#P72). Приказ может выглядеть так.

|  |
| --- |
| Общество с ограниченной ответственностью "Верея"Приказ N 14 |
| г. Москва |  | 19.07.2021 |
| Об удержании из заработной платы суммы долга по подотчетным средствамВ связи с невозвращением в установленный срок неизрасходованного авансаПРИКАЗЫВАЮ:Бухгалтерии удержать из заработной платы водителя С.К. Петрова сумму в размере 3500 (три тысячи пятьсот) рублей в счет погашения долга по выданному подотчетному авансу.Удержания производить начиная с заработной платы за июль 2021 г.Основание: авансовый отчет N 17 от 03.06.2021. |
| Генеральный директор | Лабутин | А.Н. Лабутин |
| С приказом ознакомлены: |
| Главный бухгалтер19.07.2021 | Филиппова | К.И. Филиппова |
| Водитель19.07.2021 | Петров | С.К. Петров |
| С удержанием из зарплаты невозвращенного аванса в сумме 3500 руб. согласен. |

Если месяц прошел, а долг так и не удержали или работник не согласился его погасить, тогда взыскать задолженность можно только через суд.

По инициативе работника и на основании его заявления можно удерживать, например:

- платежи по кредитам и займам;

- взносы по личному страхованию;

- оплату коммунальных платежей.

Все удержания из дохода работника производятся только после того, как будет удержан НДФЛ [<6>](#P73).

*К сведению*

*Как удержать алименты на несовершеннолетних детей и другие долги из доходов работника, читайте: 2020, N 24, с. 61; 2020, N 8, с. 73.*

--------------------------------

<1> п. 4 ст. 226 НК РФ; ст. 109 СК РФ; ч. 3 ст. 98 Закона от 02.10.2007 N 229-ФЗ (далее - Закон N 229-ФЗ).

<2> ст. 101 Закона N 229-ФЗ.

<3> ч. 2 ст. 137, ч. 1 ст. 238, ч. 1 ст. 248 ТК РФ.

<4> ч. 2 ст. 137 ТК РФ.

<5> Письмо Роструда от 09.08.2007 N 3044-6-0.

<6> ч. 1 ст. 99 Закона N 229-ФЗ.

**Очередность и лимит удержаний**

Долги из зарплаты работника удерживаются в определенной последовательности. А размеры удержаний не должны превышать установленные лимиты ограничений [<7>](#P123).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Очередность удержания | Вид удержания | Лимит удержания | Документ-основание |
| Обязательные удержания |
| 1 | - алименты на несовершеннолетних детей;- возмещение вреда, причиненного здоровью другого лица;- возмещение вреда в связи со смертью кормильца;- возмещение вреда, причиненного преступлением | 70% (по всем исполнительным документам вместе) от суммы, причитающейся на руки | Исполнительный документ |
| - компенсация морального вреда | 50% (по всем исполнительным документам вместе) от суммы, причитающейся на руки |
| 2 | Другие суммы, взыскиваемые по исполнительным документам |
| Удержания по инициативе работодателя |
| 3 | - отпускные за не отработанные ко дню увольнения дни отпуска;- возмещение материального ущерба, причиненного работодателю, в пределах среднемесячного заработка работника | 20% (вместе с удержаниями по исполнительным документам) от суммы, причитающейся на руки | Приказ об удержании |
| - неотработанные авансы, выданные в счет зарплаты;- неизрасходованные и вовремя не возвращенные подотчетные суммы;- деньги, излишне выплаченные работнику из-за счетной ошибки | Приказ об удержании с подписью работника о согласии с удержанием |
| Удержания по инициативе работника |
| 4 | Любые суммы по просьбе работника (например, выплаты по кредиту) | Без ограничений | Заявление работника |

*Справка*

*Счетная ошибка - ошибка, допущенная при арифметических подсчетах (умножении, сложении, вычитании, делении), в том числе из-за сбоя в компьютерной программе* [*<8>*](#P124)*.*

Когда из доходов работника удерживается только один долг, то проблем в расчетах не возникает. Главное - не превысить лимит удержаний.

Но бывают ситуации, когда на одного работника в бухгалтерию поступило сразу несколько документов на удержание и суммы к взысканию по ним значительные. Тогда взыскать их сразу в полном объеме из доходов работника может и не получиться. В этом случае бухгалтер должен одновременно следить и за очередностью удержаний, и за тем, чтобы не превысить их предельный размер.

***Ситуация 1.*** Дохода работника не хватает на все задолженности одной очереди. Тогда их придется погашать пропорционально доле каждой из этих задолженностей в общей сумме требований этой очереди [<9>](#P125).

***Ситуация 2.*** Вы уже удерживаете с работника сумму по исполнительному документу одной очереди, к примеру второй. Допустим, это его долг по оплате услуг ЖКХ. А потом на работника поступает еще один исполнительный документ, но уже первой очереди, например исполнительный лист на уплату возмещения вреда, причиненного здоровью. Дохода работника на оба долга не хватает. Тогда нужно с ближайшей выплаты прекратить удерживать задолженность по ЖКХ и начать удерживать возмещение вреда.

Возобновить удержание долга за коммунальные услуги можно будет только после того, как полностью будет погашена задолженность первой очереди.

***Ситуация 3.*** Из доходов работника уже удерживаются суммы по исполнительным документам. В бухгалтерию поступил приказ об удержании долга по инициативе работодателя. Поскольку предельная сумма для долгов, удерживаемых по инициативе работодателя, меньше, чем для удержаний по исполнительным документам, дохода работника на все удержания одновременно может не хватить [<10>](#P126).

Но если работник согласен погасить всю сумму долга работодателю, он может написать заявление. На основании заявления можно вычесть из зарплаты работника любую указанную им сумму. Ведь в этом случае задолженность погашается добровольно, а не по распоряжению работодателя. И ограничения на сумму удержаний не действуют [<11>](#P127).

Не забудьте, что удерживать такие суммы надо после НДФЛ, долгов по исполнительным документам и возмещения материального ущерба работодателю в пределах среднемесячной зарплаты работника [<12>](#P128).

--------------------------------

<7> ст. 138 ТК РФ; статьи 99, 111 Закона N 229-ФЗ.

<8> Письмо Роструда от 01.10.2012 N 1286-6-1; Апелляционное определение Мосгорсуда от 28.08.2018 N 33-31253/2018.

<9> ч. 2, 3 ст. 111 Закона N 229-ФЗ.

<10> ст. 138 ТК РФ.

<11> статьи 130, 138 ТК РФ.

<12> Письмо Роструда от 10.10.2019 N ПГ/25776-6-1.

**Порядок действий при удержании нескольких видов долгов**

При поступлении в бухгалтерию нескольких документов на удержания из зарплаты одного работника действуйте в таком порядке [<13>](#P202):

**1)** рассчитайте НДФЛ с суммы начисленного дохода;

**2)** определите сумму, которая подлежит выдаче работнику на руки;

**3)** установите очередность удержаний;

**4)** рассчитайте предельный размер удержаний из дохода по каждой выплате;

**5)** вычислите сумму, подлежащую удержанию, если в документе указан процент от дохода работника, а не конкретная сумма;

**6)** сравните рассчитанную сумму с предельным размером удержаний;

**7)** перечислите удержанные суммы взыскателю. Расходы на перечисление удержаний оплачиваются за счет работника.

Разберем на примере, как удержать несколько видов долгов из доходов одного работника.

**Пример. Расчет удерживаемых из зарплаты работника сумм по нескольким документам**

**Условие**

Зарплата С.А. Смирнова составляет 60 000 руб. и выплачивается равными частями по 30 000 руб. 20-го числа текущего месяца и 5-го числа следующего месяца.

На этого работника 19 июля 2021 г. поступило два исполнительных документа: алименты на несовершеннолетнего ребенка - 1/4 от заработка и возмещение вреда, причиненного здоровью другого лица, в сумме 15 000 руб.

Кроме того, по его вине вышло из строя дорогостоящее офисное лазерное многофункциональное устройство (МФУ), предназначенное для печати, сканирования и копирования. Сумма ущерба составила 45 000 руб. С.А. Смирнов согласился возместить ущерб организации добровольно в полном объеме и написал заявление на удержание из зарплаты по 5000 руб. ежемесячно до полного погашения долга за порчу МФУ.

**Решение**

Расчет сумм, подлежащих удержанию по нескольким основаниям.

**1.** Расчет НДФЛ при каждой выплате:

30 000 руб. x 13% = 3900 руб.

**2.** Расчет суммы к получению на руки при каждой выплате:

30 000 руб. - 3900 руб. = 26 100 руб.

Долги по исполнительным документам удерживаются в первую очередь. Предельная сумма, которую можно по ним удержать, составляет 70% от суммы на руки. Оба эти требования надо погашать одновременно пропорционально суммам, установленным в каждом исполнительном листе.

Сумма возмещения ущерба по инициативе работодателя удерживается в последнюю очередь. И дохода работника, чтобы удержать этот долг, не хватает. Но поскольку работник согласился погашать его добровольно по заявлению, частями ежемесячно по 5000 руб., ограничения к этой сумме удержаний не применяются.

**3.** Расчет предельной суммы удержания по исполнительным документам при каждой выплате:

26 100 руб. x 70% = 18 270 руб.

**4.** Расчет суммы алиментов при каждой выплате:

26 100 руб. x 1/4 = 6525 руб.

Поскольку предельная сумма удержаний по исполнительным документам (18 270 руб.) меньше суммы, подлежащей удержанию 20 июля 2021 г. (6525 руб. + 15 000 руб. = 21 525 руб.), задолженности придется погашать пропорционально доле каждой в общей сумме требований этой очереди.

**5.** Расчет суммы, подлежащей удержанию по каждому исполнительному документу в пределах предельной суммы. Воспользуемся формулой:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Максимальная сумма удержаний по одному исполнительному документу (руб.) | = | Сумма удержаний по одному исполнительному документу (руб.) | / | Сумма удержаний по всем исполнительным документам одной очереди (руб.) | x | Максимальная сумма удержаний из доходов работника (руб.) |

Максимальная сумма удержания при выплате 20 июля 2021 г. составляет:

- для алиментов - 5538 руб. (6525 руб. / (6525 руб. + 15 000 руб.) x 18 270 руб.). Остаток алиментов, подлежащий удержанию 5 августа 2021 г., - 997 руб. (6525 руб. - 5538 руб.);

- для возмещения вреда, причиненного здоровью другого лица, - 12 732 руб. (15 000 руб. / (6525 руб. + 15 000 руб.) x 18 270 руб.). Остаток, подлежащий удержанию 5 августа 2021 г., - 2268 руб. (15 000 руб. - 12 732 руб.).

**6.** Расчет суммы дохода работника, подлежащей выплате на руки 20 июля 2021 г.:

26 100 руб. - (5538 руб. + 12 732 руб.) - 2500 руб. = 5330 руб.

Удерживаем суммы равномерно с каждой выплаты, чтобы зарплаты хватило на все долги работника. Поэтому ежемесячные 5000 руб. удерживаем за месяц равными частями по 2500 руб.

**7.** Расчет суммы дохода работника, подлежащей выплате на руки 5 августа 2021 г., с учетом неудержанного остатка задолженностей по состоянию на 20 июля 2021 г.:

26 100 руб. - (6525 руб. + 997 руб. + 2268 руб.) - 2500 руб. = 13 810 руб.

Сумма удержаний по исполнительным документам с учетом неудержанных остатков при прошлых выплатах не должна превышать предельную сумму. В нашем случае это 18 270 руб.

**8.** При выплате дохода работнику в платежном поручении укажите:

- в поле 20 "Наз. пл." - код 1 [<14>](#P203);

- в поле 21 "Очер. плат." - код 3 [<15>](#P204);

- в поле 24 "Назначение платежа" - не только информацию о том, что выплачивается зарплата, но и удержанную с зарплаты сумму. Например, так.

|  |
| --- |
| Зарплата Смирнову С.А. за июль 2021 //ВЗС//18 270-00//Назначение платежа |

**9.** При перечислении по исполнительному документу в платежном поручении укажите:

- в поле 20 "Наз. пл." - код 2;

- в поле 21 "Очер. плат." - код 1;

- в поле 24 "Назначение платежа" - реквизиты документа, на основании которого перечисляются удержанные суммы, организацию, выдавшую исполнительный документ, и номер дела, на основании которого выдан исполнительный документ.

Например, в таком виде: "Алименты по исполнительному листу N 104/1 от 01.07.2021 за июль 2021 г. Межрайонный отдел судебных приставов по взысканию алиментных платежей N 4 г. Москвы. Дело 1537/алим/07. Без НДС".

\* \* \*

Суммы, удержанные по исполнительным документам или по заявлению работника, отражайте по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". При удержании недостачи или другого ущерба сделайте запись по дебету счета 70 и кредиту счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

--------------------------------

<13> п. 1 ст. 210 НК РФ; ст. 109 СК РФ; ч. 2, 3 ст. 138 ТК РФ; ч. 3 ст. 98, ч. 2, 3 ст. 99 Закона N 229-ФЗ.

<14> ч. 5.1 ст. 70 Закона N 229-ФЗ; п. 1 Указания ЦБ от 14.10.2019 N 5286-У.

<15> п. 2 ст. 855 ГК РФ.

Н.Н. Катаева

Ведущий эксперт

Подписано в печать

17.09.2021

**Учет расчетов с подотчетными лицами.**

**Как учитывать расчеты с подотчетными лицами**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете расчеты с подотчетными лицами учитывают на счете 71. Выдачу подотчетному лицу аванса на предстоящие расходы отражают по дебету счета, а его расходование - по кредиту. Записи о расходах подотчетного лица делают на основании авансового отчета и приложенных к нему документов. Утвержденный авансовый отчет является также необходимым условием для признания расходов в налоговом учете. |  |

**1. Как в бухгалтерском учете отражать расчеты с подотчетными лицами**

Расчеты с подотчетными лицами отражайте на счете 71:

* записями по дебету - выдачу денежных средств под отчет и возмещение перерасхода по авансовому отчету;
* записями по кредиту - расходование подотчетной суммы и возврат остатка неиспользованных средств.

**1.1. Бухгалтерские проводки при выдаче денег под отчет**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена выдача денежных средств под отчет из кассы | 71 | 50-1 | Расходный кассовый ордер |
| Отражено перечисление денежных средств на банковскую карту работника под отчет | 71 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |

**1.2. Бухгалтерские проводки по учету расчетов по авансовому отчету**

**Проводки по учету расходов по авансовому отчету**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Признаны расходом суточные за время нахождения в командировке (расходы на такси в месте командировки, затраты на услуги почты и др.) | 20(44и др.) | 71 | Авансовый отчет |

**Проводки при оприходовании материалов по авансовому отчету**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена оплата подотчетным лицом материалов | 60 | 71 | Авансовый отчет,чек ККТ (товарный чек) |
| Оприходованы материалы | 10 | 60 | Отгрузочные документы поставщика,Приходный ордер |

**Проводки при приобретении товаров и иных ценностей через подотчетное лицо**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена оплата поставщику через подотчетное лицо | 60 | 71 | Авансовый отчет,чек ККТ (товарный чек) |
| Оприходованы товары (иные ценности) | 41 (08 и др.) | 60 | Отгрузочные документы поставщика,Акт о приемке товаров |

**Проводки при возврате остатка подотчетных средств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Возвращен в кассу неизрасходованный остаток подотчетной суммы | 50-1 | 71 | Приходный кассовый ордер |
| Неизрасходованный остаток подотчетной суммы перечислен с банковской карты подотчетного лица на расчетный счет организации | 51 | 71 | Выписка банка по расчетному счету |

**Проводки при возмещении перерасхода по авансовому отчету**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Выплачен перерасход по авансовому отчету из кассы | 71 | 50-1 | Расходный кассовый ордер |
| Перерасход по авансовому отчету перечислен на банковскую карту подотчетного лица | 71 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример проводок по учету хозяйственных расходов по авансовому отчетуПодотчетному лицу выданы из кассы деньги на приобретение хозяйственных товаров, предназначенных для обеспечения нормальных условий труда в помещениях организации. Работник приобрел хозтовары в розничном магазине. Они оприходованы на склад и впоследствии переданы для использования по назначению. Неизрасходованную сумму работник своевременно вернул в кассу организации.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена выдача денежных средств под отчет из кассы | 71 | 50-1 | Расходный кассовый ордер |
| Оприходованы приобретенные хозтовары | 10-9 | 71 | Приходный ордер,Авансовый отчет |
| Возвращен в кассу неизрасходованный остаток подотчетной суммы | 50-1 | 71 | Приходный кассовый ордер |
| Хозтовары переданы для использования по назначению | 26 | 10-9 | Требование-накладная |

 |

**2. Как учитывать расходы по авансовому отчету при расчете налога на прибыль**

Порядок признания расходов по авансовому отчету зависит от их вида:

* внереализационные и прочие расходы (например, расходы на командировки, представительские расходы, стоимость парковок служебного автомобиля, расходы на почтовую рассылку участникам ООО приглашений на собрание) признавайте на дату утверждения авансового отчета (пп. 5 п. 7 ст. 272 НК РФ);
* если подотчетное лицо приобрело МПЗ (например, материалы для производства продукции), затраты на их приобретение признайте в расходах на дату передачи МПЗ в производство (п. 2 ст. 254, п. 2 ст. 272 НК РФ);
* если подотчетное лицо приобрело товары для перепродажи, то стоимость их приобретения можно признать в расходах на дату продажи товаров, уменьшив доход от реализации (пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ);
* если подотчетное лицо приобрело ОС или НМА, затраты на их приобретение включите в первоначальную стоимость ОС (НМА) (п. п. 1, 3 ст. 257 НК РФ);
* если подотчетное лицо внесло предоплату контрагенту, то уплаченную сумму в расходах не учитывайте (п. 14 ст. 270, п. 3 ст. 273 НК РФ).

|  |
| --- |
| Можно ли учесть в расходах НДС, который не принят к вычету из-за отсутствия счета-фактурыЕсли в документах об оплате и (или) реализации товаров (работ, услуг) выделен НДС, но счет-фактуру подотчетному лицу не выдали, то учесть в расходах сумму налога вы не вправе. Отсутствие счета-фактуры не указано в числе случаев, когда НДС можно учесть в стоимости товаров (работ, услуг) в налоговом учете (Письмо Минфина России от 24.01.2017 N 03-07-11/3094). |

**3. Как учитывать расходы по авансовому отчету при УСН**

При расчете налога, уплачиваемого в связи с применением УСН (доходы минус расходы), расходы можно учесть, если они:

1. поименованы в п. 1 ст. 346.16 НК РФ;
2. фактически оплачены и в отношении их выполняются другие условия (п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
3. обоснованы и документально подтверждены (п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Следовательно, затраты, оплаченные через подотчетное лицо, можно признать в расходах **не ранее даты**:

* утверждения авансового отчета, если по отчету **нет перерасхода** (отсутствует задолженность перед подотчетным лицом). Именно на эту дату выполняется требование о документальном подтверждении расходов (п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ);
* погашения задолженности перед подотчетным лицом, если по авансовому отчету **образовался** **перерасход**. На эту дату выполняется требование об оплате, так как прекращается обязательство, которое непосредственно связано с поставкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг) (п. 2 ст. 346.17 НК РФ, Письмо Минфина России от 17.01.2012 N 03-11-11/4).

Расходы, в зависимости от их вида, признавайте (при условии отсутствия задолженности перед подотчетным лицом):

* материальные расходы и расходы на оплату услуг третьих лиц - на дату утверждения авансового отчета (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
* расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, - по мере их реализации (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ);
* расходы на приобретение ОС или НМА - с момента ввода ОС в эксплуатацию или принятия НМА на бухгалтерский учет. При этом расходы признавайте в течение налогового периода равными долями: на последнее число каждого отчетного периода и последнее число налогового периода (пп. 1, 2 п. 3 ст. 346.16, пп. 4 п. 2 ст. 346.17, п. 3 ст. 346.16 НК РФ);
* расходы на командировки - на дату утверждения авансового отчета (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

**Как выдать деньги под отчет и отразить расчеты с подотчетными лицами в бухгалтерском учете**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Часто организации нужно приобрести хозяйственный инвентарь, или пару пачек бумаги для принтера, или отремонтировать автомобиль. По поручению организации это может сделать, например, работник организации, заплатив наличными или рассчитавшись своей банковской картой. Другая распространенная ситуация - работника направляют в служебную командировку для выполнения задания организации. В этих и им подобных случаях надо выдать физическому лицу под отчет деньги для исполнения поручения. При этом нужно соблюдать ряд правил, касающихся документального оформления выдачи, сроков возврата и представления отчета. |  |

**1. Кто может быть подотчетным лицом**

Подотчетные лица - это лица, которым выданы денежные средства для оплаты товаров, работ и услуг в интересах организации (пп. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У).

Подотчетными лицами могут быть:

1. любые работники организации, в том числе:

- ее руководитель;

- работники-иностранцы, не являющиеся валютными резидентами РФ, поскольку при передаче под отчет не происходит использования денежных средств в качестве средства платежа;

- работники, имеющие задолженность по ранее полученной под отчет сумме, поскольку требование полного погашения задолженности отсутствует в Указании N 3210-У;

1. физические лица, с которыми у организации заключен гражданско-правовой договор (например, подрядчики, исполнители) (Письмо Банка России от 02.10.2014 N 29-Р-Р-6/7859).

|  |
| --- |
| Может ли подотчетное лицо передавать подотчетные суммы другому лицуДействующим законодательством не предусмотрена передача денег, полученных под отчет, другому лицу. Отчитаться за полученные деньги обязано подотчетное лицо, которому они были выданы (п. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У).Если у вас возникла необходимость передать подотчетную сумму другому лицу, оформите возврат в кассу организации неиспользованного аванса и выдачу денег другому подотчетному лицу. |

**2. Приказ о подотчетных лицах**

**2.1. Нужно ли оформлять приказ о подотчетных лицах**

Специальный приказ, содержащий список работников, имеющих право получать деньги под отчет, составлять не нужно. Но если вы все же решили ограничить круг лиц, имеющих право получать деньги под отчет, то можно утвердить такой список приказом руководителя.

**2.2. Как оформить приказ об утверждении списка подотчетных лиц**

Приказ составляется в произвольной форме.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Образец приказа об утверждении списка лиц, имеющих право получать деньги под отчет |  |

**3. Нужно ли оформлять приказ при выдаче подотчетных сумм**

Чтобы выдать деньги подотчетному лицу, нужно составить приказ или иной распорядительный документ. Такой документ можно оформлять на несколько выдач наличных одному или нескольким подотчетным лицам. В нем указываются Ф.И.О., суммы наличных денег и срок (сроки), на который они выдаются. Распорядительный документ не нужен, если есть [заявление](#P62) подотчетного лица о выдаче денег под отчет, подписанное руководителем (пп. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У).

**3.1. Как составить приказ о выдаче подотчетных сумм**

Приказ (иной распорядительный документ) составьте в произвольной форме. В документе укажите:

* фамилию, имя и отчество лица, которому выдаются деньги под отчет;
* выдаваемую сумму;
* срок, на который выдаются деньги;
* на что нужно израсходовать деньги;
* реквизиты банковской карты подотчетного лица, если выдача производится в безналичной форме.

|  |
| --- |
| Пример приказа о выдаче подотчетных суммООО "Колокольчик"ИНН 7727098772 / КПП 772701001ПРИКАЗ N 35Москва11.03.2022Приказываю выдать денежные средства Хрумову П.П. в размере 15 000 (пятнадцать тысяч) рублей на срок до 25.03.2022 (включительно) для проведения очередного техобслуживания автомобиля (рег. номер мо197р 777).Генеральный директор *Самохвалов* /А.В. Самохвалов/ |

**4. Как оформить заявление на выдачу денег под отчет**

В заявлении, как правило, указываются:

* требуемая сумма;
* срок, на который выдаются деньги;
* дата его подписи руководителем.

Если подотчетные средства перечисляются на банковскую карту подотчетного лица, то в заявлении должны быть приведены реквизиты карты (Письмо Минфина России от 25.08.2014 N 03-11-11/42288).

|  |
| --- |
| Пример заявления о выдаче денег под отчетВыдать требуемоеСамохвалов 14.03.2022Генеральному директоруООО "Колокольчик"Самохвалову А.В.от Иванова Т.П.ЗаявлениеПрошу выдать 5 000 (пять тысяч) рублей для приобретения моющих средств на срок до 18.03.2022 включительно.*Иванов* /Иванов Т.П./14.03.2022 |

**5. Необходимо ли соблюдать лимит расчетов наличными при выдаче подотчетных сумм**

Лимит расчета наличными при выдаче подотчетных сумм работникам, а также физлицам без статуса ИП, с которыми организация заключила гражданско-правовой договор, можно не соблюдать, поскольку физлица не являются участниками наличных расчетов (это следует из п. п. 1, 4 Указания N 5348-У). Однако подотчетное лицо при расчете от лица организации подотчетными суммами этот лимит соблюдать обязано, иначе вашей организации и ее руководителю грозят штрафы. Рекомендуем разъяснить это лицам, которым выдаются деньги под отчет.

При выдаче под отчет денег ИП, работающим по гражданско-правовым договорам, рекомендуем соблюдать лимит расчетов наличными.

**6. Как перечислить подотчетную сумму на банковскую карту**

Деньги можно выдавать под отчет путем их перечисления на личные банковские карты, в том числе на "зарплатные" карты работников (Письма Минфина России от 25.08.2014 N 03-11-11/42288, от 21.07.2017 N 09-01-07/46781).

Для этого нужно:

* взять реквизиты для перечисления из заявления подотчетного лица или из приказа руководителя (в них они должны быть указаны);
* в платежном поручении в поле 24 "Назначение платежа" написать, что средства выдаются под отчет. Например, так: "Под отчет на оплату командировочных расходов".

При перечислении на банковскую карту подотчетных сумм или сумм возмещения работнику перерасхода по авансовому отчету указывать код вида дохода не нужно. Исключение - случаи, когда такой перевод является компенсационной выплатой по законодательству о труде или иным доходом, в отношении которого ч. 1 ст. 101 Закона об исполнительном производстве установлены ограничения (Письмо Банка России от 10.07.2020 N 45-1-2-ОЭ/10700).

Закреплять возможность выдавать деньги под отчет в безналичной форме в учетной политике не обязательно, хотя Минфин России и высказал такое мнение в Письме от 25.08.2014 N 03-11-11/42288. Дело в том, что способ расчета с подотчетными лицами не относится к способам ведения бухучета, утверждать которые требуется в учетной политике (ч. 1 ст. 8 Федерального закона N 402-ФЗ).

**7. На какой срок выдавать подотчетные суммы**

Подотчетные суммы выдавайте на срок, установленный руководителем. В зависимости от целей выдачи можно заранее установить различные сроки, закрепив их в локальном нормативном акте, например в инструкции по порядку расчетов с подотчетными лицами.

Срок, на который выдаются денежные средства, должен быть указан в приказе на выдачу денежных средств или в заявлении подотчетного лица за подписью руководителя.

**8. Каков порядок возврата неизрасходованных подотчетных сумм**

**8.1. Срок возврата подотчетных сумм**

О расходовании **полученных сумм** подотчетное лицо обязано отчитаться (то есть представить авансовый отчет) в срок, установленный руководителем (пп. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У).

После получения отчет надо проверить, руководитель должен его утвердить, а остаток неизрасходованных сумм подотчетное лицо должно возвратить в кассу. Эти действия также совершают в сроки, определенные руководителем (пп. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У).

Таким образом, **срок возврата неизрасходованных денежных средств** в конечном итоге складывается из следующих периодов:

* срока, на который средства выданы;
* времени, отведенного руководителем для возвращения денежных средств.

|  |
| --- |
| Пример определения даты возврата подотчетных сумм, выданных на хозяйственные нуждыДеньги выданы 11 марта 2022 г. на срок до 18 марта 2022 г. включительно. Срок, установленный руководителем для представления авансового отчета, составляет три рабочих дня после дня истечения срока, на который выданы наличные под отчет. В соответствии с инструкцией по порядку расчетов с подотчетными лицами для возврата неизрасходованных сумм отводится пять рабочих дней с момента окончания срока представления авансового отчета.При таких условиях подотчетное лицо должно представить отчет не позднее 23 марта 2022 г. и вернуть деньги в кассу не позднее 30 марта 2022 г. |

Если подотчетные суммы выданы на командировочные расходы, подотчетное лицо в установленный руководителем срок, не превышающий трех рабочих дней по возвращении из командировки, обязано (пп. 6.3 п. 6 Указания N 3210-У, п. 26 Положения о служебных командировках):

* представить авансовый отчет;
* произвести окончательный расчет по выданному авансу.

**8.2. Оформление возврата подотчетных сумм**

Неизрасходованный остаток подотчетной суммы необходимо вернуть.

Если остаток вносится в кассу организации наличными, то операцию оформляют приходным кассовым ордером и записью в кассовой книге в общеустановленном порядке. Подотчетному лицу надо выдать квитанцию к приходному кассовому ордеру в подтверждение получения от него денег (пп. 5.1 п. 5 Указания N 3210-У). Отметку о возврате остатка подотчетной суммы сделайте также в авансовом отчете, указав в нем внесенную сумму, номер и дату приходного кассового ордера.

Если же остаток подотчетной суммы возвращается с банковской карты подотчетного лица на расчетный счет организации, то рекомендуем напомнить подотчетнику указать назначение платежа - "Возврат подотчетной суммы". В авансовом отчете и в этом случае отразите сумму возвращенного остатка, а также реквизиты перевода.

Возврат неизрасходованного остатка подотчетной суммы [отразите в бухгалтерском учете](#P157).

**9. Как в бухгалтерском учете отражать расчеты с подотчетными лицами (применение счета 71)**

Расчеты с подотчетными лицами ведите на счете 71: выдача денежных средств - по дебету, поступление неизрасходованных остатков и списание сумм, по которым предоставлен отчет, - по кредиту.

**9.1. Проводки на дату выдачи денег под отчет**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена выдача денежных средств под отчет из кассы | 71 | 50-1 | Расходный кассовый ордер |
| Отражено перечисление денежных средств на банковскую карту работника под отчет | 71 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |

**9.2. Проводки на дату утверждения авансового отчета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена оплата, произведенная подотчетным лицом за товары, работы, услуги | 60 и др. | 71 | Авансовый отчет |
| Признаны расходом суточные за время нахождения в командировке | 20(91-2 и др.) | 71 | Авансовый отчет |

**9.3. Проводки на дату окончательного расчета по выданным подотчетным суммам**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Выплачен перерасход по авансовому отчету из кассы | 71 | 50-1 | Расходный кассовый ордер |
| Перерасход по авансовому отчету перечислен на банковскую карту подотчетного лица | 71 | 51 | Выписка банка по расчетному счету |
| Возвращен в кассу неизрасходованный остаток подотчетных сумм | 50-1 | 71 | Приходный кассовый ордер |
| Неизрасходованный остаток подотчетных сумм перечислен с банковской карты подотчетного лица на расчетный счет организации | 51 | 71 | Выписка банка по расчетному счету |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пример отражения в бухгалтерском учете (проводки) расчетов с подотчетным лицом по авансовому отчету на хозяйственные расходыПодотчетному лицу выданы из кассы денежные средства на хозяйственные расходы. Работник приобрел в магазине розничной торговли хозтовары, предназначенные для обеспечения нормальных условий труда в помещениях организации. Хозтовары переданы на склад. Авансовый отчет утвержден руководителем в установленный срок. Работник своевременно вернул неизрасходованную сумму. Все хозтовары переданы для использования.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражена выдача денежных средств под отчет из кассы | 71 | 50-1 | Расходный кассовый ордер |
| Приобретенные хозяйственные товары приняты на учет в составе запасов | 10-9 | 71 | Приходный ордер,Авансовый отчет |
| Возвращен в кассу неизрасходованный остаток подотчетных сумм | 50-1 | 71 | Приходный кассовый ордер |
| Хозяйственные товары переданы для использования по назначению | 26 | 10-9 | Требование-накладная |

 |

**Учет расчетов с учредителями и акционерами.**

Счет 75 "Расчеты с учредителями"

Счет 75 "Расчеты с учредителями" предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др. Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

К счету 75 "Расчеты с учредителями" могут быть открыты субсчета:

75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал",

75-2 "Расчеты по выплате доходов" и др.

На субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал.

При создании акционерного общества по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетом 80 "Уставный капитал" принимается на учет сумма задолженности по оплате акций.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и др.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный капитал" производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную стоимость их, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет "Расчеты по выделенному имуществу". Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный (складочный) капитал.

На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов" учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями". При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов" применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 "Расчеты с учредителями" обособленно.

Счет 75 "Расчеты с учредителями"

корреспондирует со счетами:

 по дебету по кредиту

50 Касса 07 Оборудование к установке

51 Расчетные счета 08 Вложения во внеоборотные

52 Валютные счета активы

55 Специальные счета в 10 Материалы

 банках 11 Животные на выращивании

62 Расчеты с покупателями и и откорме

 заказчиками 15 Заготовление и приобретение

68 Расчеты по налогам и сборам материальных ценностей

80 Уставный капитал 20 Основное производство

83 Добавочный капитал 41 Товары

84 Нераспределенная прибыль 50 Касса

 (непокрытый убыток) 51 Расчетные счета

91 Прочие доходы и расходы 52 Валютные счета

 55 Специальные счета в

 банках

 58 Финансовые вложения

 80 Уставный капитал

 83 Добавочный капитал

 84 Нераспределенная прибыль

 (непокрытый убыток)

**Как отражать операции с уставным капиталом ООО и АО в бухгалтерском учете**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Операции с уставным капиталом отражайте на счете 80 "Уставный капитал". Имущество, полученное в качестве взноса (вклада) в уставный капитал, учитывайте в зависимости от его вида. |  |

**1. Как в бухгалтерском учете отражать формирование уставного капитала ООО и АО**

Формирование уставного капитала отразите бухгалтерской проводкой по кредиту счета 80 в корреспонденции с дебетом счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", на сумму, зафиксированную в учредительных документах (п. 67 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Инструкция по применению Плана счетов). Записи сделайте по каждому учредителю на дату государственной регистрации организации:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ |
| Отражен уставный капитал организации | 75-1 | 80 | Лист записи ЕГРЮЛ,устав |

**Проводки по получению взноса (вклада) в уставный капитал ООО или АО** зависят от вида актива, полученного от учредителя в оплату долей или акций.

**При получении денежных средств** сделайте записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Получены денежные средства в оплату долей (акций) | 51(50-1) | 75-1 |
| Отражен эмиссионный доход, если продажная стоимость акций превышает их номинальную стоимость | 75-1 | 83 |

Имущество, полученное в оплату доли в уставном капитале (акций), принимайте к учету по фактической себестоимости (первоначальной стоимости). Она равна его денежной оценке, согласованной участниками (учредителями). Эта оценка не может быть выше стоимости, определенной оценщиком (п. п. 9, 10 ФСБУ 5/2019 "Запасы", п. 12 ФСБУ 6/2020 "Основные средства", п. 9 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", п. 12 ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений", п. 3 ст. 11, п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью", п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах", п. 2 ст. 66.2 ГК РФ).

**При получении вклада в уставный капитал имуществом сделайте проводки:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Получено имущество в оплату уставного капитала | 08(10,41,58и др.) | 75-1 |
| Отражен эмиссионный доход, если стоимость полученного имущества превышает номинальный размер доли (номинальную стоимость акций) | 75-1 | 83 |
| Восстановленный учредителем НДС, подлежащий вычету у организации [**1**](#P63), отнесен на добавочный капитал | 19 | 83 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** НДС, не подлежащий вычету по п. 11 ст. 171 НК РФ, в бухгалтерском учете не отражайте. В этом случае условия для признания актива в бухгалтерском балансе не соблюдаются, ведь никаких экономических выгод в отсутствие права на вычет ваша организация не получит (п. 7.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России). |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как отражать в бухгалтерском учете основные средства, внесенные учредителем в уставный капиталПолученное в качестве вклада в уставный капитал имущество, характеризующееся признаками, позволяющими признать его объектом основных средств (ОС), оцените по [согласованной стоимости](#P40).Если у вас возникли дополнительные расходы, связанные с получением объектов ОС и доведением их до состояния, пригодного к использованию, включите их в капвложения, формирующие первоначальную стоимость этих объектов (пп. "з" п. 5, пп. "з" п. 10 ФСБУ 26/2020).Сделайте проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражена задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал исходя из номинальной стоимости доли (акций) | 75-1 | 80 |
| Получено имущество в оплату уставного капитала | 08 | 75-1 |
| Отражен эмиссионный доход, если стоимость полученного имущества превышает номинальный размер доли (номинальную стоимость акций) | 75-1 | 83 |
| Отражен восстановленный учредителем НДС, подлежащий вычету у общества | 19 | 83 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 |
| Принято в состав ОС имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал | 01(03) | 08 |

 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как учесть получение материалов в качестве вклада в уставный капиталВ бухгалтерском учете материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцените по [согласованной стоимости](#P40).Дополнительные расходы, связанные с получением материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию, включите в их фактическую себестоимость (п. 10, пп. "в" п. 11 ФСБУ 5/2019).В случае получения материалов в качестве вклада в уставный капитал сделайте проводки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражена задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал исходя из номинальной стоимости доли (акций) | 75-1 | 80 |
| Получены материалы в счет оплаты уставного капитала | 10 | 75-1 |
| Отражен эмиссионный доход, если стоимость полученных материалов превышает номинальный размер доли (номинальную стоимость акций) | 75-1 | 83 |
| Отражен восстановленный учредителем НДС, подлежащий вычету у общества | 19 | 83 |
| Отражены дополнительные затраты, связанные с получением материалов | 10 | 60(76и др.) |
| Отражен НДС с суммы дополнительных затрат | 19 | 60(76) |
| НДС со стоимости материалов и суммы дополнительных затрат принят к вычету | 68 | 19 |
| Оплачены дополнительные затраты | 60(76) | 51 |

В целях налогообложения прибыли материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцените по стоимости, определяемой по данным налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности. В стоимость материалов включите также дополнительные расходы, понесенные учредителем, при условии, что эти расходы являются частью его вклада (п. 1 ст. 277 НК РФ).Если невозможно документально подтвердить стоимость вносимых материалов или их части, то она признается равной нулю (п. 1 ст. 277 НК РФ).Если материалы получены от учредителя - физического лица, то оцените их по наименьшей из величин (Письмо Минфина России от 02.11.2016 N 03-04-05/64313):* документально подтвержденным расходам на приобретение (создание) материалов;
* рыночной стоимости материалов, подтвержденной независимым оценщиком.

При этом стоимость материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, а также эмиссионный доход и суммы восстановленного учредителем НДС, подлежащие вычету, не учитываются в составе доходов для целей исчисления налога на прибыль (пп. 3, 3.1 п. 1 ст. 251, пп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ, Письма Минфина России от 15.12.2015 N 03-03-06/1/73371, ФНС России от 17.08.2021 N СД-4-3/11570@). |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

**2. Как в бухгалтерском учете отражать увеличение уставного капитала ООО и АО**

Увеличение уставного капитала ООО или АО отражайте проводками по кредиту счета 80 в корреспонденции со счетами учета источников этого увеличения. Записи сделайте по соответствующим участникам (акционерам) на следующие даты:

* дату фактического получения имущества, если увеличение происходит за счет средств участников (акционеров) (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027);
* дату государственной регистрации изменений, внесенных в устав, если увеличение происходит за счет собственных средств общества (Инструкция по применению Плана счетов).

**При увеличении уставного капитала ООО** сделайте следующие записи:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Увеличение уставного капитала за счет дополнительных вкладов участников ООО (принятия новых участников) |
| На дату фактического получения имущества:увеличен уставный капитал за счет дополнительных вкладов участников (принятия новых участников) [**1**](#P178) | 75-1 | 80 |
| Вклад внесен денежными средствами и (или) иным имуществом | 51(08,10,41и др.) | 75-1 |
| Отражен эмиссионный доход, если стоимость имущества, полученного в счет вклада, превышает его номинальный размер | 75-1 | 83 |
| Отражен восстановленный участником НДС со стоимости переданного имущества, подлежащий вычету у общества | 19 | 83 |
| Принят к вычету НДС, восстановленный участником | 68 | 19 |
| Увеличение уставного капитала за счет имущества ООО |
| На дату государственной регистрации изменений:увеличен уставный капитал за счет имущества ООО | 84(83) | 80 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Вы можете сделать эту проводку на дату государственной регистрации изменений в устав общества. Однако в таком случае вам надо помнить, что в бухгалтерском балансе кредиторская задолженность по счету 75, субсчет 75-1, образовавшаяся при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал при его увеличении, должна быть показана в разд. III "Капитал и резервы" (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027). |  |

**Проводки при увеличении уставного капитала АО путем дополнительной эмиссии (выпуска) акций** такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| При оплате дополнительных акций за счет средств акционеров |
| На дату фактического получения имущества:увеличен уставный капитал за счет средств акционеров (новых акционеров) путем дополнительного выпуска акций [**1**](#P218) | 75-1 | 80 |
| В счет оплаты дополнительных акций получены денежные средства и (или) иное имущество | 51(08,10,41и др.) | 75-1 |
| Дополнительные акции оплачены зачетом требований к АО | 60(62,76и др.) | 75-1 |
| Отражен эмиссионный доход, если дополнительные акции размещены по цене, превышающей их номинальную стоимость | 75-1 | 83 |
| Отражен восстановленный акционером НДС со стоимости переданного имущества, подлежащий вычету у общества | 19 | 83 |
| Принят к вычету НДС, восстановленный акционером | 68 | 19 |
| При оплате дополнительных акций за счет собственного имущества АО |
| На дату государственной регистрации изменений:увеличен уставный капитал путем дополнительного выпуска акций за счет имущества АО путем распределения акций среди акционеров | 84(83) | 80 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Вы можете сделать эту проводку на дату государственной регистрации изменений в устав общества. Однако в таком случае вам надо помнить, что в бухгалтерском балансе кредиторская задолженность по счету 75, субсчет 75-1, образовавшаяся при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал при его увеличении, должна быть показана в разд. III "Капитал и резервы" (Приложение к Письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027). |  |

**Увеличение уставного капитала АО путем увеличения номинальной стоимости акций** отразите записью:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| На дату государственной регистрации изменений:увеличен уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций | 84(83) | 80 |

**3. Как в бухгалтерском учете отражать уменьшение уставного капитала ООО и АО**

Уменьшение уставного капитала отражайте на дату государственной регистрации изменений, внесенных в устав, такими записями (Инструкция по применению Плана счетов):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Уменьшен уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости долей (акций) с осуществлением выплат участникам (акционерам) | 80 | 75-1 |
| Уменьшен уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости долей (акций) без осуществления выплат участникам (акционерам) | 80 | 84 |
| Уменьшен уставный капитал путем погашения долей (акций), принадлежащих обществу | 80 | 81 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как в учете ООО отразить покупку доли в его уставном капитале одним участником у другого участникаВ бухгалтерском учете ООО переход доли в уставном капитале от одного участника ООО к другому участнику покажите записью в аналитическом учете по счету 80 "Уставный капитал":

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражена номинальная стоимость доли в уставном капитале ООО, перешедшая от одного участника к другому участнику | 80-участник 1 | 80-участник 2 |

В налоговом учете ООО переход доли в уставном капитале ООО от одного участника к другому не приводит к образованию объекта налогообложения, так как само общество участником сделки не является. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Как в бухгалтерском учете отражать продажу собственных акцийСобственные акции, принадлежащие АО, учитывайте на счете 81 "Собственные акции (доли)" по цене приобретения, которая равна:* цене выкупа, если акции выкуплены у акционеров (Инструкция по применению Плана счетов);
* номинальной стоимости, если право собственности на акции перешло к АО по причине неоплаты их акционерами в установленный срок (п. 1 ст. 34 Закона об АО).

При продаже собственных акций спишите их стоимость со счета 81.В случае продажи собственных акций по цене, превышающей цену приобретения, сумму превышения отнесите в добавочный капитал. Если же цена продажи собственных акций меньше цены их приобретения, то разницу спишите за счет нераспределенной прибыли (пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", п. 33 МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление", Инструкция по применению Плана счетов).Продажу собственных акций можно отразить такими бухгалтерскими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Получены денежные средства в оплату собственных акций | 51 | 75 |
| Отражена стоимость продажи собственных акций | 75 | 81 |
| Превышение цены продажи собственных акций над ценой их приобретения отнесено на добавочный капитал | 75 | 83 |
| Превышение цены приобретения собственных акций над ценой их продажи отнесено на уменьшение нераспределенной прибыли | 84 | 75 |

 |

**Бухгалтерский учет начисления и выплаты дивидендов учредителю (акционеру, участнику)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | В бухгалтерском учете начисление дивидендов отражают по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции с кредитом счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов", или счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", если получатель является работником вашей организации.При выплате дивидендов делают запись по дебету счета 75, субсчет 75-2, или по дебету счета 70. |  |

**1. Как отражать в бухгалтерском учете начисление дивидендов**

Суммы дивидендов, подлежащих выплате акционерам (участникам), отражайте по дебету счета 84 [**1**](#P18) в корреспонденции:

* со счетом 70, если акционер (участник) является работником вашей организации;
* со счетом 75, субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов", - в ином случае.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **1** Дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет ранее сформированных для этих целей специальных фондов АО (п. 2 ст. 42 Закона об АО). Если ваша организация - АО и в соответствии с учетной политикой такой фонд вы отражали на отдельном субсчете, открытом к счету 82 "Резервный капитал", то начисление дивидендов отражайте по дебету этого счета. |  |

**Начисляйте дивиденды на дату** принятия решения о распределении чистой прибыли, делайте записи по каждому акционеру (участнику) (п. п. 3, 5, 10 ПБУ 7/98 "События после отчетной даты").

**Начисление дивидендов сотруднику организации** отражайте записью:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражена задолженность по выплате дивидендов акционеру (участнику), являющемуся работником организации | 84 | 70 |

**Начисление дивидендов иным акционерам (участникам)** отражайте так:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражена задолженность по выплате дивидендов акционеру (участнику) - юридическому лицу или физическому лицу, не являющемуся работником организации | 84 | 75-2 |

**2. Как отражать в бухгалтерском учете начисление и уплату налогов, удерживаемых с дивидендов**

При выплате дивидендов по общему правилу нужно удержать и перечислить в бюджет:

* НДФЛ, если получателем является физическое лицо (п. 3 ст. 214, пп. 3, 4 п. 2 ст. 226.1 НК РФ);
* налог на прибыль, если получатель - юридическое лицо (п. 3, пп. 1 п. 7 ст. 275 НК РФ).

Суммы начисленного с дивидендов НДФЛ или налога на прибыль отражайте в бухгалтерском учете по дебету счета 75, субсчет 75-2, или по дебету счета 70 в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

**Проводки по удержанию и перечислению НДФЛ или налога на прибыль с дивидендов** в бюджет такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| На дату выплаты дивидендов |
| Удержан НДФЛ с дивидендов, причитающихся физическому лицу - работнику организации | 70 | 68 |
| Удержан НДФЛ с дивидендов, причитающихся физическому лицу, не являющемуся работником организации | 75-2 | 68 |
| Удержан налог на прибыль с дивидендов, причитающихся юридическому лицу | 75-2 | 68 |
| На дату уплаты налога |
| НДФЛ (налог на прибыль), удержанный с дивидендов, перечислен в бюджет | 68 | 51 |

**3. Как отражать в бухгалтерском учете выплату дивидендов**

Выплату дивидендов отражайте по дебету счета 75, субсчет 75-2, или по дебету счета 70.

**Выплату дивидендов физическому лицу отразите проводкой:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Выплачены дивиденды физическому лицу (за вычетом удержанного НДФЛ) | 70(75-2) | 51(52,50) |

**При выплате дивидендов юридическому лицу, в том числе иностранной организации, сделайте бухгалтерскую запись**:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Выплачены дивиденды юридическому лицу (за вычетом удержанного налога на прибыль) | 75-2 | 51(52) |

**4. Как отражать в бухгалтерском учете списание невостребованных дивидендов**

Не востребованные в установленный законодательством срок дивиденды списывают путем их восстановления в составе нераспределенной прибыли (п. 9 ст. 42 Закона об АО, п. 4 ст. 28 Закона об ООО).

В бухгалтерском учете делают записи, обратные тем, которыми дивиденды были начислены (Письмо Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражено восстановление части прибыли, не востребованной акционером (участником) | 75-2(70) | 84 |

**5. Как отражать в бухгалтерском учете начисление и выплату промежуточных дивидендов**

Суммы дивидендов, подлежащие выплате акционерам (участникам) по результатам I квартала, полугодия и 9 месяцев отчетного года, отражайте в бухгалтерском учете в [обычном порядке](#P14) (Инструкция по применению Плана счетов, Письмо Минфина России от 27.01.2012 N 07-02-18/01).

Даже если по итогам отчетного года получен убыток или сумма промежуточных дивидендов превысит размер чистой прибыли, полученной по итогам года, никакие исправительные или корректировочные записи в бухгалтерском учете делать не нужно. Начисленные по дебету счета 84 суммы промежуточных дивидендов следует учесть при формировании показателя строки 1370 бухгалтерского баланса на 31 декабря отчетного года, а также отразить в разд. 1 отчета об изменении капитала за текущий отчетный год.

**Бухгалтерские записи при выплате промежуточных дивидендов** также будут стандартные. Предварительно [отразите](#P38) удержание налогов с суммы промежуточных дивидендов.

**Учет расчетов с филиалами (обособленными подразделениями).**

**Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты"**

Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты" предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т.п.

К счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" могут быть открыты субсчета:

79-1 "Расчеты по выделенному имуществу",

79-2 "Расчеты по текущим операциям",

79-3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" и др.

На субсчете 79-1 "Расчеты по выделенному имуществу" учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается организацией со счета 01 "Основные средства" и др. в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" в дебет счета 01 "Основные средства" и др.

На субсчете 79-2 "Расчеты по текущим операциям" учитывается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 79-3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом" учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления со счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и др. в дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" (одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты"). Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается по дебету счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 58 "Финансовые вложения" и др. и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" (одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по кредиту счетов 02 "Амортизация основных средств", 05 "Амортизация нематериальных активов" и кредиту счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты").

При прекращении договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления делаются обратные записи. Если договором доверительного управления имуществом предусмотрены иные операции с имуществом, переданным в доверительное управление, то учет этих операций ведется в общем порядке.

Перечисление денежных средств в счет причитающейся учредителю управления прибыли (дохода) в отдельном балансе отражается по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Денежные средства, полученные учредителем управления в счет этой прибыли (дохода), приходуются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 79 "Внутрихозяйственные расчеты".

Учредителем управления причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы". При получении учредителем управления этих средств дебетуются счета учета денежных средств и кредитуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Аналитический учет по счету 79 "Внутрихозяйственные расчеты" ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчетов по договорам доверительного управления имуществом - по каждому договору.

Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты"

корреспондирует со счетами:

 по дебету по кредиту

01 Основные средства 01 Основные средства

02 Амортизация основных средств 02 Амортизация основных средств

04 Нематериальные активы 04 Нематериальные активы

05 Амортизация нематериальных 05 Амортизация нематериальных

 активов активов

07 Оборудование к установке 07 Оборудование к установке

08 Вложения во внеоборотные 08 Вложения во внеоборотные

 активы активы

10 Материалы 10 Материалы

11 Животные на выращивании 11 Животные на выращивании

 и откорме и откорме

15 Заготовление и приобретение 15 Заготовление и приобретение

 материальных ценностей материальных ценностей

16 Отклонение в стоимости 16 Отклонение в стоимости

 материальных ценностей материальных ценностей

20 Основное производство 20 Основное производство

21 Полуфабрикаты 21 Полуфабрикаты

 собственного производства собственного производства

23 Вспомогательные 23 Вспомогательные

 производства производства

25 Общепроизводственные 25 Общепроизводственные

 расходы расходы

26 Общехозяйственные расходы 26 Общехозяйственные расходы

29 Обслуживающие 29 Обслуживающие

 производства и хозяйства производства и хозяйства

40 Выпуск продукции (работ, 40 Выпуск продукции (работ,

 услуг) услуг)

41 Товары 41 Товары

43 Готовая продукция 43 Готовая продукция

44 Расходы на продажу 44 Расходы на продажу

45 Товары отгруженные 45 Товары отгруженные

50 Касса 50 Касса

51 Расчетные счета 51 Расчетные счета

52 Валютные счета 52 Валютные счета

55 Специальные счета в банках 55 Специальные счета в банках

60 Расчеты с поставщиками и 57 Переводы в пути

 подрядчиками 60 Расчеты с поставщиками и

62 Расчеты с покупателями и подрядчиками

 заказчиками 62 Расчеты с покупателями и

70 Расчеты с персоналом по заказчиками

 оплате труда 70 Расчеты с персоналом по

71 Расчеты с подотчетными оплате труда

 лицами 71 Расчеты с подотчетными

76 Расчеты с разными лицами

 дебиторами и кредиторами 73 Расчеты с персоналом по

84 Нераспределенная прибыль прочим операциям

 (непокрытый убыток) 76 Расчеты с разными

90 Продажи дебиторами и кредиторами

91 Прочие доходы и расходы 84 Нераспределенная прибыль

97 Расходы будущих периодов (непокрытый убыток)

99 Прибыли и убытки 90 Продажи

 91 Прочие доходы и расходы

 97 Расходы будущих периодов

 99 Прибыли и убытки

**Название документа**

**Тематический выпуск: Обособленные подразделения: правовой статус, налоги, бухгалтерский учет**

**(Антошина О.А.)**

**("Экономико-правовой бюллетень", 2008, N 1)**

**Информация о публикации**

**Антошина О.А. Обособленные подразделения: правовой статус, налоги, бухгалтерский учет // Экономико-правовой бюллетень. 2008. N 1. 160 с.**

**Организация документооборота между головным офисом**

**и филиалом (представительством), а также**

**между обособленными подразделениями**

Бухгалтерский учет операций филиалов (представительств) невозможен без четкой организации своевременного и полного обмена информацией. Такой обмен обеспечивается в первую очередь благодаря регламентированной в учетной политике системе документооборота.

Порядок ведения бухгалтерского учета организации, имеющей обособленные подразделения, зависит от характера и объема полномочий, которые представляет головная организация своим обособленным подразделениям.

Представим возможные варианты организации бухгалтерского учета на схеме:

 ┌──────────────────────────────────────────────────────────┐

 │ Способы организации бухгалтерского учета в организациях, │

 │ имеющих обособленные подразделения │

 └────────────────────────────┬─────────────────────────────┘

 ┌──────────────────┴───────────────┐

 \│/ \│/

┌──────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│Обособленное подразделение││ Головная организация ведет │

│ самостоятельно ведет ││ бухгалтерский учет всех операций (в│

│ бухгалтерский учет ││ том числе и по деятельности │

│ осуществляемых им ││ обособленных подразделений) (путем │

│ хозяйственных операций ││ обработки всех первичных учетных │

└────────────┬─────────────┘│ документов в головном офисе) │

 │ └────────────────────────────────────┘

 ├──────────────────────────────────┐

 \│/ \│/

┌──────────────────────────┐┌────────────────────────────────────┐

│ С применением счета 79 ││ Без применения счета 79; │

│ "Внутрихозяйственные ││бухгалтерская отчетность организации│

│ расчеты" ││ в целом формируется путем │

└────────────┬─────────────┘│ суммирования показателей учетных │

 │ │ регистров головной организации и │

 │ │ обособленных подразделений │

 │ └────────────────────────────────────┘

 \│/

 ┌──────────────────────────────────────────────────────────┐

 │ Детализация доходов, расходов и иных показателей, │

 │ подлежащих передаче в головную организацию (различается в│

 │ зависимости от характера и объема полномочий, которые │

 │ предоставляет головная организация своим обособленным │

 │ подразделениям) │

 └──────────────────────────────────────────────────────────┘

Организация может либо обязать свой филиал (представительство) самостоятельно вести бухгалтерский учет осуществляемых им операций с оформлением обособленного балансового отчета, либо лишить его данных полномочий, организовав бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности организации в целом в головной организации. В последнем случае необходимо организовать четкую систему своевременного и полного сбора и передачи из обособленных подразделений первичных документов для отражения их в бухгалтерском учете организации. Несомненно, такая система организации бухгалтерского учета применима только для небольших организаций, обособленные подразделения которых расположены относительно недалеко от головной организации.

На основании вышеизложенного следует, что для организаций, имеющих обособленные подразделения, более приемлема система организации бухгалтерского учета, основанная на передаче последним полномочий по самостоятельному ведению такого учета в части осуществляемых ими финансово-хозяйственных операций. Бухгалтерии обособленных подразделений являются неотъемлемой составной частью бухгалтерской службы организации в целом, отражаемые ими в своих учетных регистрах финансово-хозяйственные операции следует считать отраженными в бухгалтерском учете организации. Головная организация в данном случае отражает в бухгалтерском учете только финансово-хозяйственные операции, непосредственно осуществляемые ею, а бухгалтерскую отчетность юридического лица оформляет путем суммирования показателей как собственных учетных регистров, так и показателей внутренней бухгалтерской отчетности обособленных подразделений.

Вместе с тем отражение в бухгалтерском учете операций по перераспределению имущества между головной организацией и обособленными подразделениями, между самими обособленными подразделениями, а также по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), производимой несколькими обособленными подразделениями, осуществляется одновременно в нескольких сегментах бухгалтерской службы организации. Поэтому данные операции не могут быть отражены в бухгалтерском учете и внутренней бухгалтерской отчетности только головной организации или одного из ее обособленных подразделений. Показатели бухгалтерской отчетности по взаиморасчетам головной организации с обособленными подразделениями, а также этих подразделений между собой должны быть сформированы на основании данных регистров бухгалтерского учета головной организации или обособленного подразделения, сформированных на основании первичных учетных документов. Распространенной ошибкой является формирование финансовой отчетности организации, имеющей обособленные подразделения, только на основании данных внутренней бухгалтерской отчетности обособленных подразделений.

В головной офис (в соответствии с утвержденными руководителем организации в учетной политике сроками) передаются все оформляемые вне его расположения первичные учетные документы, если филиал (представительство) не выделен на отдельный баланс, а также при проведении операций с обособленным имуществом. Получив их, бухгалтерия организации отражает результаты совершенных такими обособленными подразделениями финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете головного офиса.

К первичным учетным документам, передаваемым из филиалов (представительств) организации, прикладывается реестр передачи, в котором обязательно указываются:

- наименование филиала (представительства);

- период, за который передаются документы;

- перечень передаваемых документов с указанием их наименований, дат оформления, натуральной и стоимостной оценок, подписями оформивших их лиц;

- расписки ответственных должностных лиц головного офиса и филиала (представительства) о приеме-сдаче документов.

Реестр оформляется в двух экземплярах: соответственно для головного офиса и филиала (представительства). Если первичные учетные документы передаются филиалом не напрямую в головной офис, а в другое обособленное подразделение организации, выделенное на отдельный баланс, реестр приема-передачи оформляется в трех экземплярах. При этом бухгалтер обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, делает в экземпляре реестра, предназначенном для передачи в головной офис, отметку об отражении полученных первичных учетных документов в своем бухгалтерском учете.

Несомненно, такая система организации бухгалтерского учета применима только для небольших организаций, обособленные подразделения которых расположены относительно недалеко от головного офиса. И даже в этом случае остается риск несвоевременного или неполного отражения осуществляемых обособленными структурными подразделениями операций в бухгалтерском учете организации в целом в результате каких-либо сбоев в системе сбора и обработки первичных документов бухгалтерского учета.

Поэтому для организаций, имеющих филиалы (представительства), более приемлемым будет передать последним полномочия по самостоятельному ведению такого учета в части осуществляемых ими финансово-хозяйственных операций. При этом в каждом филиале (представительстве) создается самостоятельная бухгалтерия, являющаяся составной частью единой бухгалтерской службы организации. Бухгалтерия филиала отражает осуществляемые им финансово-хозяйственные операции в своем обособленном учете в сроки, определенные учетной политикой организации.

Для обеспечения достоверности бухгалтерского учета внутрихозяйственных расчетов обмен информацией между головным офисом организации и ее филиалами (представительствами), выделенными на отдельный баланс, а также такими подразделениями между собой организуется следующими способами:

- путем прямого импорта данных бухгалтерского учета обособленных подразделений в бухгалтерский учет головного офиса организации или других ее филиалов (представительств);

- с оформлением авизо (по регламентированной учетной политикой организации форме) на передачу в бухгалтерский учет соответствующего подразделения организации суммарных данных о движении имущества, денежных средств, затрат, обязательств и финансовых результатов.

Импорт в бухгалтерский учет головного офиса всех оформленных в обособленных подразделениях организации бухгалтерских проводок осуществляется в соответствии с правилами, установленными разработчиками применяемого в организации для ведения бухгалтерского учета программного обеспечения. В целях документального оформления такого импорта, а также контроля за своевременностью и полнотой передачи данных составляются реестры передачи с указанием, от кого и кому переданы данные бухгалтерского учета, количества передаваемых бухгалтерских проводок, номенклатуры, количества, стоимости и мест хранения соответствующих первичных учетных документов. Чтобы контролировать наличие и состояние активов и пассивов каждого филиала (представительства), при организации бухгалтерского учета внутрихозяйственных расчетов целесообразно применять так называемые трехуровневые номера субсчетов следующей структуры - 79-X-XX-XX-X, где:

- первые три знака - номер счета (79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 1 "Расчеты по выделенному имуществу" или 2 "Расчеты по прочим текущим операциям");

- четвертый и пятый знаки - порядковые номера обособленных структурных подразделений, в которых находятся те или иные активы и пассивы организации (2, 3; головному офису для организации учета в обособленных подразделениях присваивается отдельный порядковый номер - 1);

- шестой, седьмой и восьмой знаки - номера используемых в структурных подразделениях организации счетов и субсчетов бухгалтерского учета согласно Плану счетов.

Элементы структуры счета 79 могут быть сформированы как в виде субсчетов, так и в виде аналитических счетов (субконто). Описанная структура счета 79 является одновременно рабочим планом счетов обособленных подразделений организации. Если все расчеты между обособленными подразделениями ведутся через головной офис, для упрощения учета трехуровневая структура счета 79 может применяться только в бухгалтерском учете головного офиса.

Как правило, данный метод учета внутрихозяйственных расчетов применяется при формировании себестоимости продукции, работ и услуг, а также их реализации в головном офисе. Впрочем, его целесообразно применять при достаточно высоком уровне программного обеспечения.

Передача данных посредством авизо требует утверждения в составе учетной политики организации формы и сроков представления данного документа.

Перевод денежных средств из головного офиса обособленным подразделениям и обратно оформляется соответствующими кассовыми документами (платежными поручениями, приходными и расходными ордерами и т.д.), с заполнением авизо оформляется только перевод денежных средств между филиалами (представительствами). Операции по приему-передаче имущества и денежных средств, осуществляемые непосредственно между головным офисом и филиалом (представительством), оформляются соответствующими первичными учетными документами (накладными, актами приема-передачи, платежными поручениями и т.д.) без заполнения авизо.

**Правила оформления авизо**

Авизо оформляется по результатам таких осуществляемых филиалом (представительством) хозяйственных операций, которые не могут быть оформлены с участием головного офиса. Ему присваивается дробный регистрационный номер (в числителе - 79, номер субсчета, номер обособленного подразделения, в знаменателе - порядковый номер документа, например N 79-1-01/52).

При осуществлении внутрихозяйственных расчетов между филиалами (представительствами) организации авизо оформляется и передается в головной офис обособленными подразделениями, принимающими соответствующие активы и обязательства (при этом передающий филиал оформляет разд. 1 авизо, а принимающий дооформляет разд. 2 документа и передает его в головной офис).

Примерная форма авизо на прием-передачу в порядке внутрихозяйственных расчетов имущества, затрат, обязательств и финансовых результатов приведена на с. 29 - 30.

Авизо N 79.\_\_.\_\_/\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (наименование структурного подразделения - отправителя)

по передаче имущества, денежных средств, обязательств, затрат и

финансовых результатов в порядке внутрихозяйственных расчетов

в \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ и головной

 (наименование структурного подразделения - получателя)

офис \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (наименование организации)

"\_\_\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_ г. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. Передача имущества, денежных средств, затрат, обязательств и финансовых результатов

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  N п/п | Наименованиепередаваемых имущества,  денежных  средств,  затрат, обязательстви финансовых результатов |  Основание для  передачи  | Сумма |  Отражено в  бухучете филиала (представительства) |  К принятию наналоговый учет | К отражению вбухгалтерском учете  головного  офиса  |
| Документ | N | Дата |
|  Дебет  |  Кредит  | Затраты | Доходы |
|  Дебет | Кредит |
|  1  |  2  |  3  | 4 |  5  |  6  |  7  |  8  |  9  |  10  |  11  |  12  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_) Бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(\_\_\_\_\_\_\_)

2. Информация о полученных имуществе, денежных средствах, затратах, обязательствах и финансовых результатах

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  N п/п | Наименованиепередаваемых имущества,  денежных  средств,  затрат, обязательстви финансовых результатов |  Основание для  передачи  | Сумма |  Отражено в  бухучете филиала (представительства) |  К принятию наналоговый учет | К отражению вбухгалтерском учете  головного  офиса  |
| Документ | N | Дата |
|  Дебет  |  Кредит  | Затраты | Доходы |
|  Дебет | Кредит |
|  1  |  2  |  3  | 4 |  5  |  6  |  7  |  8  |  9  |  10  |  11  |  12  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_) Бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(\_\_\_\_\_\_)

Перечисленные выше внутрихозяйственные расчеты подтверждены авизо принимающего (передающего) обособленного подразделения и отражены в бухгалтерском учете головного офиса.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_)

Перечислим основные правила оформления авизо на прием-передачу в порядке внутрихозяйственных расчетов имущества, денежных средств, затрат, обязательств и финансовых результатов.

1. Авизо оформляется по результатам движения соответствующих активов и пассивов по осуществляемым обособленным подразделением хозяйственным операциям, которые не могут быть оформлены с участием головного офиса.

2. Авизо присваивается дробный регистрационный номер (в числителе - 79.номер субсчета.номер обособленного подразделения. Головному офису в бухгалтерском учете обособленных подразделений присваивается номер 01; в знаменателе - порядковый номер авизо).

3. Операции по приему-передаче имущества и денежных средств, осуществляемые непосредственно между головным офисом и обособленным подразделением, оформляются соответствующими первичными учетными документами (накладными, актами приема-передачи, платежными поручениями и т.п.); авизо по таким операциям не оформляется.

4. При осуществлении внутрихозяйственных расчетов между обособленными подразделениями организации авизо оформляется и передается в головной офис обособленными подразделениями, принимающими соответствующие активы и обязательства (передающий филиал при этом оформляет [разд. 1](#Par86) авизо, а принимающий дооформляет [разд. 2](#Par107) и передает авизо в головной офис).

Прием-передача затрат, финансовых результатов и обязательств между головным офисом и филиалом (представительством) оформляется отдельными авизо. При передаче таких активов и пассивов принимающей стороне передаются два экземпляра документа:

- один остается у получателя и служит основанием для отражения операции в его бухгалтерском учете, о чем делаются отметки в [разд. 2](#Par107) второго экземпляра;

- второй возвращается отправителю.

Так как основанием для отражения в бухгалтерском учете таких операций является непосредственно авизо, графы 3 - 5 в данном случае не заполняются.

При приеме-передаче имущества в порядке внутрихозяйственных расчетов между филиалами (представительствами) организации авизо оформляется в трех экземплярах:

- один остается у передающего филиала и служит для отражения операции по передаче имущества в его бухгалтерском учете;

- второй (с отметками о приеме имущества) остается как основание для отражения операции в бухгалтерском учете у принимающего филиала;

- третий (с отметками передающего и принимающего филиалов (представительств)) передается в головной офис для внесения корректировок в аналитический учет счета 79.

В графах 9, 10 авизо отражаются данные о размерах затрат и доходов обособленных подразделений (головного офиса), принимаемых к уменьшению (увеличению) облагаемой базы по налогу на прибыль, в зависимости от места ведения налогового учета данных затрат и доходов. Если отложенные налоговые активы (обязательства) носят временный характер, то их изменение в обособленном подразделении оформляется в авизо отдельной записью.

Получив авизо, главный бухгалтер головного офиса анализирует правильность отражения передаваемых активов и пассивов в бухгалтерском учете передающей стороны (графы 7, 8), сверяет номенклатуру и стоимость передаваемых в порядке межфилиальных расчетов операций с данными авизо в части принимающего (передающего) обособленного подразделения, указанными в [разд. 2](#Par107), составляет бухгалтерские проводки передаваемых операций (графы 11, 12) и на их основании отражает передаваемые активы и пассивы в бухгалтерском учете головной организации.

Допускается и иной порядок документооборота, например: филиал N 2 -> головной офис -> филиал N 3 или филиал N 2 -> головной офис -> филиал N 2 и т.д. Конкретный порядок определяется организацией при формировании ее учетной политики.

Порядок отражения внутрихозяйственных расчетов в бухгалтерском учете головного офиса и филиалов (представительств) зависит от принятых в учетной политике организации метода и места формирования себестоимости продукции, работ и услуг, а также от места их реализации. В зависимости от перечисленных факторов внутрихозяйственные расчеты отражаются в бухгалтерском учете организации в целом (в головном офисе) и ее обособленных подразделений в следующем порядке:

- при формировании себестоимости и реализации готовой продукции исключительно через головной офис обособленные подразделения в установленные сроки передают последнему информацию о структуре и размере своих затрат путем оформления и представления авизо;

- при формировании себестоимости и реализации продукции, работ и услуг через обособленные подразделения головной офис через рассылку авизо распределяет между ними собственные затраты. Получив эти данные, филиалы формируют фактическую себестоимость продукции, работ и услуг, отражают в своем бухгалтерском учете выручку от их реализации и передают информацию в головной офис при представлении внутренней бухгалтерской отчетности;

- при формировании себестоимости в головном офисе, а реализации через обособленные подразделения головной офис, получив от филиалов (представительств) авизо с данными об их затратах, формирует себестоимость готовой продукции (работ, услуг) и передает ее для реализации в обособленные подразделения (при фактическом отпуске готовой продукции со склада головного офиса - по накладным, при реализации готовой продукции (работ, услуг), уже находящейся в обособленном подразделении, - на основании авизо). При представлении внутренней бухгалтерской отчетности филиалы сообщают об объемах реализации готовой продукции и полученной выручки в головной офис;

- при формировании себестоимости готовой продукции в обособленных подразделениях, а реализации через головной офис данные структурные подразделения фактически меняются функциями, перечисленными в предыдущем абзаце, за исключением операции по доведению до обособленных подразделений данных о размерах выручки от реализации.

**Внутренняя бухгалтерская отчетность**

**обособленного подразделения**

Бухгалтерская отчетность организаций, имеющих филиалы (представительства), оформляется, как и отчетность всех коммерческих организаций, в соответствии с требованиями ПБУ 4/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н.

Учитывая, что целый ряд финансово-хозяйственных операций отражают в бухгалтерском учете филиалов (представительств), а в бухгалтерском учете головного офиса - свернуто на счете 79, соответствующие обособленные структурные подразделения регулярно (как правило, ежемесячно) заполняют и представляют в головной офис внутреннюю бухгалтерскую отчетность по установленным руководством организации формам.

Отметим, что внутренняя бухгалтерская отчетность, составленная по формам, утвержденным Минфином России для внешней бухгалтерской отчетности, не дает головному офису достаточной информации для принятия управленческих решений и формирования показателей отчетности организации в целом. В бухгалтерском балансе отражаются только стоимостные бухгалтерские остатки по соответствующим активам и обязательствам, в отчете о прибылях и убытках не расшифрованы виды доходов, а также отложенных налоговых активов и обязательств. Показателей бухгалтерской отчетности недостаточно для расчетов налоговой базы по налогам и сборам. Также они не содержат данных о степени изношенности конкретных закрепленных за филиалами (представительствами) основных средств.

На основании изложенного для анализа финансово-хозяйственной деятельности филиала (представительства), а также контроля правильности отражения в его бухгалтерском учете финансово-хозяйственных операций целесообразно оформлять внутренний бухгалтерский баланс в виде оборотно-сальдовой ведомости с детализацией по субсчетам и номенклатуре имущества и капитальных вложений. Кроме того, в составе внутренней отчетности обособленного подразделения необходимо представлять налоговые декларации по рассчитываемым этим подразделением налогам и сборам с дополнительным указанием информации о состоянии взаиморасчетов с бюджетами по соответствующим налоговым платежам.

И наконец, внутренняя отчетность обособленного подразделения должна содержать информацию о показателях, необходимых для расчета и распределения налоговых платежей и кассовых обязательств, формируемых головным офисом по организации в целом, а именно:

- выписку из книг покупок и продаж филиалов для формирования облагаемой базы по НДС в целом по организации;

- данные об остаточной стоимости основных средств филиала (представительства), структуре и стоимости остатков его капитальных вложений;

- данные о среднесписочной численности работников филиала либо о размере фонда оплаты труда (в зависимости от регламентируемого учетной политикой организации критерия) для распределения суммы начисленного по организации налога на прибыль между местными бюджетами по местонахождению обособленных подразделений;

- информацию о соблюдении обособленным подразделением выделенных ему квот из утвержденного лимита остатков наличных денег в кассе и т.д.

Таким образом, полный комплект внутренней бухгалтерской отчетности обособленного подразделения может включать:

- оборотно-сальдовые ведомости по операциям обособленного подразделения за отчетный период и с начала года;

- форму N 1 (Бухгалтерский баланс);

- форму N 2 (Отчет о прибылях и убытках), заполненную в зависимости от делегированных обособленному подразделению функций;

- выписку из книг покупок и продаж по данным выписанных и полученных обособленным подразделением счетов-фактур;

- справку о соблюдении обособленным подразделением кассовой дисциплины;

- справку об остаточной стоимости основных средств, закрепленных за обособленным подразделением, о стоимости остатков произведенных им капитальных вложений, а также о среднесписочной численности его работников (фонде оплаты труда);

- налоговые декларации по налогам на имущество, единому социальному налогу и прочим местным налогам;

- справку о состоянии взаиморасчетов обособленного подразделения с бюджетом по указанным налогам;

- справку о наличии товарно-материальных остатков в обособленном подразделении;

- справку о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности обособленного подразделения.

В целях формирования бухгалтерской и налоговой отчетности организации в целом показатели бухгалтерских балансов, отчетов о прибылях и убытках и налоговых деклараций по налогам и сборам суммируются. При этом числящиеся в бухгалтерском учете головного офиса на счете 79 остатки должны полностью покрываться суммарными соответствующими остатками по данному счету обособленных подразделений. Наличие непокрытых остатков по счету 79 свидетельствует о неполном (несвоевременном) отражении отдельных операций в бухгалтерском учете обособленных подразделений или головного офиса либо других ошибках.

Все первичные документы, которые составляют обособленные подразделения, выписываются от имени головной организации.

На практике распространенным и очень оперативным способом такой передачи является передача документов по электронной почте. В связи со спецификой предприятия правила и график документооборота будут иметь свои особенности.

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в организациях, которые имеют обособленные подразделения, зависит от того, выделено подразделение на отдельный баланс или нет.

**Что такое "отдельный баланс"?**

В п. 3.4 ПБУ 4/96, утвержденного Приказом Минфина России от 08.02.1996 N 10, утратившего силу с 1 января 2000 г., понятие отдельного баланса трактовалось следующим образом:

"Под отдельным балансом понимается система показателей, формируемая подразделением организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организации, в том числе составления бухгалтерской отчетности".

В новом, пришедшем ему на смену ПБУ 4/99, утвержденном Приказом Минфина России от 06.07.1999 N 43н, определения понятия "отдельный баланс" не содержится. Таким образом, в законодательстве по бухгалтерскому учету образовался пробел.

В Письме от 29.03.2004 N 04-05-06/27 специалисты Минфина России пишут, что для нужд управления организацией необходимо установить конкретный перечень показателей для формирования отдельного баланса подразделения организации и отражения имущественного и финансового положения подразделения на отчетную дату. Перечень этих показателей и будет являться отдельным балансом обособленного подразделения.

Таким образом, отдельный баланс обособленного подразделения - это перечень показателей, с помощью которых отражается имущественное и финансовое положение филиала в целях формирования бухгалтерской отчетности организации в целом.

Показатели деятельности обособленного подразделения формируются в определенной системе счетов бухгалтерского учета, которая называется рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

Учитывая изложенное, система бухгалтерского учета организаций, имеющих филиальную сеть, строится на основе следующих принципов:

- единство учетной политики организации в целом, отражение финансово-хозяйственных операций филиалов (представительств) как в их бухгалтерском учете, так и в учете головного офиса;

- четкое соответствие структуры бухгалтерского учета организации и ее филиалов (представительств) структуре производства и реализации, а также применяемым принципам обособления указанных подразделений (производственному или территориальному);

- организация четкой системы документооборота между головным офисом и филиалами (представительствами), а также между обособленными подразделениями организации;

- периодическая (как правило, ежемесячная) корректировка и увязка показателей бухгалтерского учета филиалов (представительств) и организации в целом в соответствии с результатами проведенного в головном офисе анализа данных внутренней бухгалтерской отчетности.

**Учетная политика организации**

Единство учетной политики заключается в обеспечении единства принятых в организации порядка и методов ведения бухгалтерского учета и распространения их на все ее обособленные подразделения.

В соответствии с п. 2 ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.1998 N 60н, под учетной политикой понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета и системы его регистров, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Право формировать учетную политику предоставлено только организациям, являющимся по законодательству РФ юридическими лицами. Обособленные структурные подразделения организации формировать собственную учетную политику не могут. Вместе с тем при формировании учетной политики организации нужно принять во внимание необходимость построения внутрихозяйственных расчетов с входящими в ее структуру обособленными подразделениями, а также принципы формирования филиальной сети. В учетной политике следует регламентировать следующие особые положения:

- единые для всей организации, включая обособленные подразделения, способы ведения бухгалтерского учета (погашения стоимости основных средств, нематериальных и иных активов; оценки материальных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции; признания прибыли от реализации товаров, работ и услуг и т.д.);

- единый для организации в целом и для каждого ее обособленного подразделения рабочий план счетов;

- порядок учета наличных денежных средств в обособленных структурных подразделениях и обеспечение выполнения требований действующего законодательства РФ по единству кассы организации;

- порядок ведения аналитического учета имущества организации как в целом, так и с детализацией по местам его использования (хранения);

- порядок учета расчетов с работниками организации и обособленных подразделений, а также со сторонними организациями и лицами;

- место формирования себестоимости продукции, работ и услуг, а также выручки от реализации (в головном офисе или в обособленных подразделениях);

- систему документооборота между головным офисом и обособленными подразделениями, а также между обособленными подразделениями организации;

- объем, формы, а также порядок и сроки представления обособленными подразделениями внутренней бухгалтерской и налоговой отчетности и т.д.

Единство способов ведения бухгалтерского учета. Все хозяйственные операции должны осуществляться одинаково как в головной организации, так и во всех ее обособленных подразделениях. Бухгалтерии обособленных подразделений являются элементами единой бухгалтерской службы организации и поэтому не могут вести учет вразрез с принятыми в организации едиными принципами. Игнорирование данного принципа может привести к искажению данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации.

Единый рабочий план счетов. Для организации бухгалтерского учета как организации в целом, так и ее обособленных структурных подразделений формируется, утверждается и доводится до всех филиалов (представительств) единый сквозной рабочий план счетов, содержащий единые для всей организации счета аналитического учета. Этим достигается идентичность отражения всех финансово-хозяйственных операций как в головном офисе, так и в обособленных подразделениях организации в соответствии с единой схемой бухгалтерских субсчетов.

Состояние внутрихозяйственных расчетов между головным офисом организации и ее обособленными структурными подразделениями, а также между самими филиалами (представительствами) организации отражается в бухгалтерском учете представительства на счете 79 "Внутрихозяйственные расчеты" с детализацией по каждому обособленному подразделению. При организации внутрихозяйственных расчетов головной офис признается отдельным обособленным подразделением за номером 1.

Порядок отражения взаиморасчетов между головной организацией и ее обособленными подразделениями существенно зависит от степени обособленности последних, а также от структуры формирования себестоимости и выручки организации в целом. Так, перечень объектов бухгалтерского учета обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, зависит от объема полномочий, переданных ему головной организацией. Возможны следующие варианты:

- обособленное подразделение осуществляет весь комплекс производства и реализации товаров (работ, услуг), полностью ведет бухгалтерский учет этих операций, определяет финансовый результат и передает конечные данные головному офису для формирования бухгалтерской отчетности по организации в целом;

- обособленное подразделение только производит продукцию, проводит работы, оказывает услуги (в полном объеме или частично) с формированием их себестоимости как в своем бухгалтерском учете, так и в учете головного офиса (или другого обособленного подразделения), а реализовывает их только через головной офис;

- обособленное подразделение занимается только реализацией товаров (работ, услуг), производимых головной организацией или другими обособленными подразделениями;

- себестоимость производства товаров (работ, услуг), а также финансовых результатов от их реализации формирует исключительно головная организация (либо другое обособленное подразделение); обособленное же подразделение исполняет только управленческие (для представительств) или обслуживающие (для обособленных цехов основного производства, а также для обслуживающих производств и хозяйств) функции, собирает и передает в головную организацию (или в уполномоченное последней другое обособленное подразделение) информацию о произведенных затратах.

Конкретный порядок взаимодействия между головной организацией и ее обособленными подразделениями необходимо прописать в учетной политике.

**Бухгалтерский учет операций по приобретению имущества**

**и его распределению между филиалами (представительствами)**

Имущество может приобретаться как головным офисом с дальнейшим перераспределением его между обособленными подразделениями организации, так и непосредственно обособленными подразделениями в соответствии с делегированными им полномочиями.

Учитывая, что бухгалтерский учет финансово-хозяйственной деятельности организуется не только для формирования показателей бухгалтерской отчетности, а в первую очередь для обеспечения руководства организации необходимой информацией для принятия эффективных и рациональных управленческих решений, в аналитическом учете головного офиса целесообразно отражать информацию не только об общей стоимости всего имущества организации, но и о его структуре и количественном составе (независимо от того, где оно находится). Объем такой информации определяется руководством организации (в зависимости от ее важности для планирования производства и степени обособленности структурных подразделений) и закрепляется в учетной политике.

Независимо от того, головным офисом или филиалом производилась закупка имущества, право собственности (хозяйственного ведения) на него принадлежит организации в целом. Первоначальная стоимость приобретаемого через филиалы (подразделения) имущества отражается в бухгалтерском учете головного офиса, а затем оно передается соответствующему обособленному подразделению.

Если в отношении основных средств и нематериальных активов данный порядок не вызывает особых сложностей, то транзитное отражение в бухгалтерском учете головного офиса такого имущества, как материальные запасы, товары и готовая продукция, крайне затруднено в связи с постоянными изменениями его номенклатуры и количества.

Согласно требованиям ст. 376 НК РФ налог на имущество обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, рассчитывается отдельно от налога на имущество головной организации, но стоимость имущества обособленных подразделений учитывается при расчете налога на имущество организации в целом исходя из остаточной стоимости числящихся на соответствующем балансе основных средств. Кроме того, право на использование сформированных (приобретенных) обособленным подразделением нематериальных активов также принадлежит организации в целом. С учетом этого, а также в целях контроля за сохранностью и эффективностью использования основных средств и нематериальных активов, отраженных в бухгалтерском учете филиалов (представительств) организации, их стоимость должна быть первоначально отражена в бухгалтерском учете головной организации.

Данное требование реализуется путем передачи обособленным подразделением в головную организацию данных о произведенных капитальных вложениях в приобретение (создание) основного средства с формированием его первоначальной стоимости (полным оформлением акта по форме N ОС-1 по ОКУД, утвержденному Постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 N 299) в головной организации с последующей передачей основного средства в филиал (представительство).

Стоимость основных средств может быть сформирована и непосредственно в обособленном подразделении. В этом случае головная организация информируется о структуре и стоимости остатков капитальных вложений филиала (представительства), основное средство передается ей для транзитного отражения в бухгалтерском учете и затем возвращается в филиал (представительство). Акт по форме N ОС-1 оформляется в обособленном подразделении и утверждается головной организацией. При наличии затрат головной организации, подлежащих включению в первоначальную стоимость основного средства, данные затраты должны быть переданы в обособленное подразделение по авизо. Этот метод отражения в бухгалтерском учете стоимости основных средств обособленных подразделений организации, на наш взгляд, более приемлем, так как, существенно не ограничивая самостоятельность филиалов (представительств), обеспечивает головной организации достаточно полную информацию о структуре и стоимости закрепленных за ними основных средств.

В аналитическом учете головной организации целесообразно отражать количество, структуру и стоимость основных средств и нематериальных активов, так как их состав определяет основу производственного потенциала и менее остального имущества подвержен периодическим изменениям. Механизм отражения структуры и стоимости основных средств и нематериальных активов в аналитическом учете головного офиса следующий:

- имущество, приобретенное непосредственно головным офисом, отражается в его аналитическом учете на основании полученных от поставщиков первичных учетных документов (актов, товарных накладных и т.п.). Филиалы (представительства), в которые имущество передается после приобретения, отражают его на основании документов на его прием-передачу из головного офиса;

- при закупке имущества филиалами (представительствами) капитальные вложения на его оплату (строительство) отражаются у них на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". После чего приобретший имущество филиал передает данные о размерах соответствующих капитальных затрат в составе показателей внутренней бухгалтерской отчетности в головной офис организации. После получения и установки основного средства обособленное подразделение оформляет со своей стороны акт приема-передачи (форма N ОС-1) и высылает его для окончательного оформления в головную организацию. Последняя утверждает акт приема-передачи основного средства, учитывает его на своем балансе на счете 01 "Основные средства", а затем закрепляет за соответствующим филиалом (представительством) на основании накладной на внутреннее перемещение основного средства (форма N ОС-2);

- имущество может перераспределяться между филиалами (представительствами) организации двумя способами:

централизованно, т.е. путем передачи имущества на основании накладной по форме N ОС-2 из передающего подразделения в головной офис с дальнейшей передачей его в аналогичном порядке из головного офиса в принимающее подразделение;

децентрализованно, т.е. имущество передается из передающего подразделения непосредственно в принимающее; в головной офис обоими филиалами (представительствами) представляется авизо с отметками о передаче, получении и оприходовании имущества; операция отражается в аналитическом учете организации в целом.

Первый из перечисленных вариантов учета стоимости и номенклатуры основных средств (нематериальных активов) позволяет головной организации оперативно контролировать приобретение и использование филиалами (представительствами) внеоборотных активов.

Согласно второму варианту данная задача может быть решена и путем предоставления обособленным подразделениям права самостоятельно принимать на бухгалтерский учет закупаемые ими основные средства с последующим уведомлением головного офиса об их номенклатуре и первоначальной стоимости (при представлении внутренней бухгалтерской отчетности). При этом ускоряется процесс окончательного оприходования закупаемого филиалами (представительствами) имущества в бухгалтерском учете организации, однако снижается уровень контроля за ним со стороны головного офиса, так как последний получает информацию об имуществе не в момент его фактического поступления в организацию (филиал), а только при получении внутренней бухгалтерской отчетности.

Что же касается отражения в бухгалтерском учете филиалов (представительств) товарно-материальных запасов (ТМЗ), то, учитывая их значительную номенклатуру, короткое время использования в производственном процессе и то, что они не включаются в расчет налога на имущество, учет целесообразно вести по местам:

- использования (в части материальных запасов);

- формирования себестоимости (в части готовой продукции);

- реализации (в части покупных товаров).

Руководство организации в большей степени интересует не сам процесс использования ТМЗ, а информация о размере и номенклатуре их остатков, которая необходима для обеспечения непрерывности ведения коммерческой деятельности. Такая информация содержится в составе внутренней бухгалтерской отчетности, посредством которой соответствующие филиалы (представительства) передают данные о выпуске готовой продукции, стоимостном объеме реализации, а также об остатках ТМЗ на складах.

Конечно, при ведении бухгалтерского учета всех операций по получению, списанию в производство или отпуску на сторону ТМЗ через систему авизо параллельно и в головном офисе, и в филиале (представительстве) достигается практически полный контроль со стороны головного офиса за использованием имущества филиалами и представительствами. Однако такой порядок учета требует значительного документооборота между филиалами (представительствами) и головным офисом и, следовательно, существенных затрат труда учетных работников.

Типовые проводки по отражению в бухгалтерском учете головной организации и ее филиала (представительства) операций по приобретению и распределению имущества приведены в табл. 1.

Таблица 1

Наделение обособленных подразделений имуществом,

а также его перераспределение между ними

┌────────────────────────────────┬───────────────────────────────┐

│ Содержание хозяйственной │ Бухгалтерская проводка │

│ операции ├───────────────┬───────────────┤

│ │ в головном │ в обособленных│

│ │ офисе (т.е. │ подразделениях│

│ │ филиале N 1) │ (филиалах N N │

│ ├───────┬───────┤ 2 и 3 │

│ │ Дебет │ Кредит├───────┬───────┤

│ │ │ │ Дебет │ Кредит│

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Наделение имуществом филиала N 2 │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Передача из головного офиса: │ │ │ │ │

│основных средств │ 79-1-2│ 01 │ 01 │ 79-1-1│

│ │ [<1>](#Par353) │ │ │ [<2>](#Par355) │

│ │ 02 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 02 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│доходных вложений в материальные│ 79-1-2│ 03 │ 03 │ 79-1-1│

│ценности │ 02 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 02 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│материальных запасов │ 79-2-2│ 10 │ 10 │ 79-2-1│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│готовой продукции │ 79-2-2│ 43 │ 43 │ 79-2-1│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│товаров для перепродажи │ 79-2-2│ 41 │ 41 │ 79-2-1│

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Приобретение (создание) основных средств филиалом N 2 с │

│ формированием их первоначальной стоимости в головном офисе [<3>](#Par358) │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Приобретение (создание) │ - │ - │ 08 │10, 60,│

│основного средства │ │ │ │ 69, 70│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Формирование первоначальной │ 08 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 08 │

│стоимости основного средства │ 08 │ 60 │ - │ - │

│ │ 01 │ 08 │ - │ - │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Передача основного средства в │ 79-1-2│ 01 │ 01 │ 79-1-1│

│филиал N 2 │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Приобретение (создание) основных средств филиалом N 2 с │

│ формированием их первоначальной стоимости в самом филиале [<4>](#Par359) │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Формирование первоначальной │ - │ - │ 08 │10, 60,│

│стоимости основного средства │ │ │ │ 69, 70│

│ │ - │ - │ 01 │ 08 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Транзитное отражение основного │ 01 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 01 │

│средства в бухгалтерском учете │ 79-1-2│ 01 │ 01 │ 79-1-1│

│головного офиса │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Передача имущества из филиала N 2 в филиал N 3 через головной │

│ офис │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Основные средства: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ 01 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 01 │

│ │ 79-1-2│ 02 │ 02 │ 79-1-1│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│наделение филиала N 3 │ 79-1-3│ 01 │ 01 │ 70-1-1│

│ │ [<5>](#Par362) │ │ │ │

│ │ 02 │ 79-1-3│ 79-1-1│ 02 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Материальные запасы: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ 10 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 10 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│наделение филиала N 3 │ 79-2-3│ 10 │ 10 │ 79-2-1│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Готовая продукция: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ 43 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 43 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│наделение филиала N 3 │ 79-2-3│ 43 │ 43 │ 79-2-1│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Товары для перепродажи: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ 41 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 41 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│наделение филиала N 3 │ 79-2-3│ 41 │ 41 │ 79-2-1│

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Передача имущества по указанию головного офиса из филиала N 2 в│

│ филиал N 3 [<6>](#Par364) │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Основные средства: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ - │ - │ 79-1-3│ 01 │

│ │ - │ - │ 02 │ 79-1-3│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│получение филиалом N 3 │ - │ - │ 01 │ 79-1-2│

│ │ 79-1-3│ 79-1-2│ 79-1-2│ 02 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Материальные запасы: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ - │ - │ 79-2-3│ 10 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│получение филиалом N 3 │ 79-2-2│ 79-2-3│ 10 │ 79-2-2│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Готовая продукция: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ - │ - │ 79-2-3│ 43 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│получение филиалом N 3 │ 79-2-3│ 79-2-2│ 43 │ 79-2-2│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Товары для перепродажи: │ │ │ │ │

│изъятие из филиала N 2 │ - │ - │ 79-2-3│ 41 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│получение филиалом N 3 │ 79-2-3│ 79-2-2│ 41 │ 79-2-2│

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ │

│ -------------------------------- │

│ <1> Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 1│

│"Расчеты по выделенному имуществу", филиал N 2. │

│ <2> Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 1│

│"Расчеты по выделенному имуществу", головной офис (так│

│называемый филиал N 1). │

│ <3> С оформлением и утверждением акта по форме N ОС-1. │

│ <4> Данные о структуре и остатках капитальных вложений│

│филиала N 2 сообщаются в головной офис в составе внутренней│

│бухгалтерской отчетности. │

│ <5> Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты", субсчет 1│

│"Расчеты по выделенному имуществу", филиал N 3. │

│ <6> Операция отражается при закреплении в учетной политике│

│принципа децентрализованной организации взаиморасчетов головного│

│офиса с обособленными подразделениями. │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

Формирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Выбор места формирования себестоимости продукции, работ и услуг определяет, кто кому будет передавать произведенные фактические затраты: филиалы (представительства) головному офису или наоборот. Практика организации бухгалтерского учета на предприятиях, имеющих филиальную сеть, показывает, что формировать себестоимость целесообразно там, где фактически завершается процесс производства. Возложение функций формирования себестоимости на головную организацию оправданно лишь в случае, если она непосредственно несет какие-либо прямые производственные затраты (например, собирает готовую продукцию из комплектующих узлов, которые произведены филиалами, сформированными по территориально-производственному принципу).

В организациях, построенных по территориальному принципу, а также сформированных исходя из производственной обособленности филиалов, головной офис, как правило, выполняет исключительно административно-управленческие функции и несет только косвенные затраты, поэтому возлагать на него функцию формирования себестоимости продукции, работ и услуг нецелесообразно.

И наоборот, осуществление головной организацией функции формирования себестоимости работ (услуг) необходимо в случаях, когда работы (услуги) выполняются совместными усилиями нескольких ее производственных (сбытовых) обособленных подразделений (например, в сфере строительства, транспортных перевозок и т.д.).

В любом случае себестоимость по одному конкретному заказу необходимо формировать либо в одном из филиалов, либо в головном офисе организации.

Особо следует уточнить порядок определения места формирования себестоимости продукции, работ и услуг при обособлении структурных подразделений организации, деятельность которых носит обслуживающий характер (обособленные объекты жилищно-коммунального и социально-культурного назначения). Так как основная часть доходов и расходов от деятельности таких подразделений формируется непосредственно в них самих, а также учитывая особенности налогообложения прибыли от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК РФ), целесообразно формировать себестоимость их деятельности непосредственно в самих структурных подразделениях. В случае если по результатам деятельности обособленного обслуживающего производства (хозяйства) образовался убыток, его сумму необходимо передать по авизо в головной офис, так как в соответствии с требованиями ст. 275.1 НК РФ сумма такого убытка (при невыполнении хотя бы одного из определенных данной статьей условий) подлежит списанию на уменьшение облагаемой базы по налогу на прибыль только через 10 лет. В течение же этого срока убыток погашается прибылью, полученной всеми обслуживающими производствами (хозяйствами) организации, а информация о наличии такой прибыли может быть получена только в головном офисе организации.

Таким образом, затраты обслуживающих производств и хозяйств (независимо от степени их обособления) необходимо собирать в бухгалтерском учете головной организации (или уполномоченного ею обособленного подразделения) с последующим распределением указанных затрат на себестоимость производимой продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, регламентированным учетной политикой организации.

Обратите внимание! При формировании себестоимости готовой продукции в филиалах организации в части отражения соответствующих операций в бухгалтерском учете могут возникнуть определенные проблемы методологического и контрольного характера. Так, поскольку Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в структуре счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" предусмотрена детализация по субсчетам 1 "Расчеты по выделенному имуществу" и 2 "Расчеты по текущим операциям", при отражении в бухгалтерском учете обособленного подразделения стоимости готовой продукции (по своему характеру являющейся уже выделенным данному подразделению для хранения и (или) дальнейшей реализации имуществом) возникает необходимость перераспределения данных по указанным субсчетам в бухгалтерском учете головной организации (Дебет 79/1 - Кредит 79/2).

Так как операция формирования стоимости готовой продукции осуществляется в учете обособленного подразделения, основанием для перевода внутрихозяйственной задолженности последнего с одного субсчета счета 79 на другой могут быть либо авизо указанного филиала, либо данные его внутренней бухгалтерской отчетности. Выбор зависит от степени контроля процесса реализации готовой продукции через обособленное подразделение, осуществляемого головной организацией. При корректировке субсчетов счета 79 на основании авизо головная организация имеет полную текущую информацию об объемах реализации филиалом готовой продукции, а при анализе данных внутренней бухгалтерской отчетности филиала - только данные об остатках готовой продукции на его складе. При реализации произведенной обособленным подразделением готовой продукции через головную организацию данная корректировка осуществляется на основании накладной (авизо) о передаче на учет в головную организацию стоимости готовой продукции филиала.

Окончательная корректировка остатков по субсчетам счета 79 осуществляется на основании результатов инвентаризации имущества, незавершенного производства и обязательств организации.

Учитывая перечисленные ранее варианты степени обособленности структурных подразделений организации, бухгалтерский учет операций по их взаимодействию с головным офисом и другими обособленными подразделениями по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) ведут в порядке, указанном в табл. 2.

Таблица 2

Формирование себестоимости продукции (работ, услуг)

┌────────────────────────────────┬───────────────────────────────┐

│ Содержание хозяйственной │ Бухгалтерская проводка │

│ операции ├───────────────┬───────────────┤

│ │ в головном │ в обособленных│

│ │ офисе (т.е. │ подразделениях│

│ │ филиале N 1) │ (филиалах N N │

│ ├───────┬───────┤ 2 и 3 │

│ │ Дебет │ Кредит├───────┬───────┤

│ │ │ │ Дебет │ Кредит│

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ В обособленном подразделении │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Передача из головного офиса в │ 79-2-2│ 20 [<1>](#Par453)│ 20 │ 79-2-1│

│филиал N 2 данных о │ 79-2-2│ 26 [<2>](#Par454)│ 26 │ 79-2-1│

│произведенных им затратах на │ 79-2-2│ 29 [<3>](#Par455)│ 29 │ 79-2-1│

│производство продукции, а также │ │ │ │ │

│централизованных в головном │ │ │ │ │

│офисе затратах обособленных │ │ │ │ │

│обслуживающих хозяйств │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Передача из филиала N 3 в филиал│ - │ - │ 79-2-3│ 20 │

│N 2 данных о произведенных им │ 79-2-2│ 79-2-3│ 20 │ 79-2-2│

│затратах на производство, а │ - │ - │ 79-2-3│ 26 │

│также централизованных в его │ 79-2-2│ 79-2-3│ 26 │ 79-2-2│

│бухгалтерском учете по │ - │ - │ 79-2-3│ 29 │

│распоряжению головной │ 79-2-2│ 79-2-3│ 29 │ 79-2-2│

│организации затратах │ │ │ │ │

│обслуживающих производств и │ │ │ │ │

│хозяйств, подлежащих включению в│ │ │ │ │

│себестоимость продукции филиала │ │ │ │ │

│N 2 [<4>](#Par456) │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Формирование в филиале N 2 и │ 19-1-2│ 79-2-2│ 43 [<5>](#Par459)│ 20 │

│передача в головной офис данных │ │ │ │ │

│о себестоимости готовой │ │ │ │ │

│продукции по авизо (в текущем │ │ │ │ │

│режиме - по всему объему готовой│ │ │ │ │

│продукции, а по внутренней │ │ │ │ │

│бухгалтерской отчетности - │ │ │ │ │

│только по ее остаткам на конец │ │ │ │ │

│отчетного периода) │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ В головной организации │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Передача из филиала N 2 в │ 20 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 20 │

│головную организацию данных о │ 26 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 26 │

│произведенных им затратах на │ 29 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 29 │

│производство продукции, а также │ │ │ │ │

│централизованных в его учете │ │ │ │ │

│затрат обособленных │ │ │ │ │

│обслуживающих хозяйств │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Формирование себестоимости │ 43 │ 20 │ - │ - │

│готовой продукции │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Передача головной организацией в│ 79-1-2│ 43 │ 43 │ 79-1-1│

│филиал N 2 данных о │ │ │ │ │

│сформированной себестоимости │ │ │ │ │

│готовой продукции, находящейся │ │ │ │ │

│на складе данного филиала │ │ │ │ │

│(осуществляется на основании │ │ │ │ │

│авизо) │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ │

│ -------------------------------- │

│ <1> Счет 20 "Основное производство". │

│ <2> Счет 26 "Общехозяйственные расходы". │

│ <3> Счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". │

│ <4> Операция отражается при регламентировании учетной│

│политикой принципа децентрализованной организации взаиморасчетов│

│головного офиса с обособленными подразделениями. │

│ <5> Счет 43 "Готовая продукция". │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

**Организация бухгалтерского учета выручки и финансового**

**результата от реализации продукции (работ, услуг)**

Порядок отражения выручки от реализации и формирования финансового результата деятельности обособленных подразделений организации также может быть различным. Возможны следующие варианты:

- централизованная реализация через головной офис - договор на реализацию готовой продукции (работ, услуг), а также счета оформляет головной офис, а формирование себестоимости и отгрузку покупателям осуществляет филиал организации. В счете на реализацию может быть также предусмотрена оплата отгруженной продукции в адрес филиала;

- реализация через торговое представительство - договор на реализацию готовой продукции (работ, услуг) и счета оформляет филиал организации, а формирование себестоимости и отгрузку покупателям осуществляет головной офис или другой филиал;

- децентрализованная реализация - заключение договора на реализацию готовой продукции (работ, услуг), оформление счетов и отгрузку покупателям осуществляет филиал организации независимо от места формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Исходя из изложенного в случае реализации продукции (работ, услуг) через филиал последний должен передать сумму сформированного им финансового результата в головной офис. При централизованной реализации продукции и товаров головной офис формирует финансовый результат в своем бухгалтерском учете, а филиалу высылает только распоряжения об отгрузке реализованных им материальных ценностей покупателям.

Головная организация может делегировать свои функции по реализации продукции (работ, услуг) одному из своих обособленных подразделений. В этом случае операции по получению выручки и формированию финансового результата от реализации через уполномоченный филиал (представительство) продукции (работ, услуг) других филиалов отражаются в бухгалтерском учете уполномоченного филиала (представительства) аналогично порядку учета данных операций в бухгалтерском учете головной организации. А общий финансовый результат деятельности организации в целом формируется в процессе оформления сводной бухгалтерской отчетности. Порядок отражения в бухгалтерском учете головной организации и ее обособленных подразделений операций по реализации продукции (работ, услуг), а также по формированию финансовых результатов деятельности организации приведен в табл. 3.

Таблица 3

Отражение в бухгалтерском учете выручки от реализации

продукции (работ, услуг)

┌────────────────────────────────┬───────────────────────────────┐

│ Содержание хозяйственной │ Бухгалтерская проводка │

│ операции ├───────────────┬───────────────┤

│ │ в головном │ в обособленных│

│ │ офисе (т.е. │ подразделениях│

│ │ филиале N 1) │ (филиалах N N │

│ ├───────┬───────┤ 2 и 3 │

│ │ Дебет │ Кредит├───────┬───────┤

│ │ │ │ Дебет │ Кредит│

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Через головной офис │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Оформление головным офисом │ │ │ │ │

│счетов на оплату реализуемых: │ │ │ │ │

│готовой продукции, товаров, │ 62 │ 90-1 │ - │ - │

│работ и услуг │ │ [<1>](#Par580) │ │ │

│ │ 90-3 │ 68-НДС│ - │ - │

│ │ [<2>](#Par581) │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│основных средств и материальных │ 62 │ 91-1 │ - │ - │

│запасов │ │ [<3>](#Par583) │ │ │

│ │ 91-2 │ 68-НДС│ - │ - │

│ │ [<4>](#Par585) │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Отгрузка покупателям филиалом N │ │ │ │ │

│2 по распоряжению головного │ │ │ │ │

│офиса [<5>](#Par587): │ │ │ │ │

│готовой продукции │ 90-2 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 43 │

│ │ [<6>](#Par588) │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│товаров │ 90-2 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 41 [<7>](#Par589)│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│работ и услуг │ 90-2 │ 79-2-2│ 79-2-1│ 20 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│основных средств │ 91-2 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 01 [<8>](#Par590)│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│материальных запасов │ 91-2 │ 79-1-2│ 79-1-1│ 10 [<9>](#Par591)│

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Получение головным офисом │ 51 │ 62 │ - │ - │

│выручки от реализации │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Оформление головным офисом │ 79-2-2│ 62 │ 62 │ 79-2-1│

│филиалу N 2 права на получение │ │ │ │ │

│выручки от реализации (готовой │ │ │ │ │

│продукции, товаров, работ, услуг│ │ │ │ │

│и имущества) по централизованно │ │ │ │ │

│выставленным счетам │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│Через филиал (представительство), уполномоченный головным офисом│

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Оформление филиалом N 3 счетов │ - │ - │ 62 │ 90-1 │

│на оплату реализуемых готовой │ - │ - │ 90-3 │ 68-НДС│

│продукции, товаров, работ и │ │ │ │ [<11>](#Par597) │

│услуг филиалом N 2 [<10>](#Par592) │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Отгрузка покупателям филиалом │ │ │ │ │

│N 2 по распоряжению │ │ │ │ │

│уполномоченного филиала N 3: │ │ │ │ │

│готовой продукции │ - │ - │ 90-2 │ 43 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│товаров │ - │ - │ 90-2-4│ 1 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│работ и услуг │ - │ - │ 90-2 │ 20 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Передача филиалом N 2 │ - │ - │ 79-2-3│ 90-2 │

│в филиал N 3 информации │ - │ - │ 90-2 │ 79-2-2│

│о произведенной отгрузке │ │ │ │ │

│реализуемой продукции │ │ │ │ │

│(посредством авизо) │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Получение филиалом N 3 выручки │ - │ - │ 51 │ 62 │

│от реализации продукции │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Оформление филиалом N 3 филиалу │ - │ - │ 79-2-2│ 62 │

│N 2 права на получение выручки │ - │ - │ 62 │ 79-2-3│

│от реализации (готовой │ │ │ │ │

│продукции, товаров, работ, услуг│ │ │ │ │

│и имущества) по централизованно │ │ │ │ │

│выставленным счетам (в случае │ │ │ │ │

│если выручку планируется │ │ │ │ │

│получать через филиал N 2) │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ Через филиал (представительство), непосредственно реализующий │

│ продукцию (работы, услуги) │

├────────────────────────────────┬───────┬───────┬───────┬───────┤

│Оформление филиалом N 2 счетов │ - │ - │ 62 │ 90-1 │

│на оплату реализуемых через него│ - │ - │ 90-3 │ 68-НДС│

│готовой продукции, товаров, │ │ │ │ │

│работ и услуг │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Отгрузка покупателям филиалом N │ │ │ │ │

│2: │ │ │ │ │

│готовой продукции │ - │ - │ 90-2 │ 43 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│товаров │ - │ - │ 90-2 │ 41 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│работ и услуг │ - │ - │ 90-2 │ 20 │

├────────────────────────────────┼───────┼───────┼───────┼───────┤

│Получение филиалом N 2 выручки │ - │ - │ 51 │ 62 │

│от реализации продукции │ │ │ │ │

├────────────────────────────────┴───────┴───────┴───────┴───────┤

│ │

│ -------------------------------- │

│ <1> Счет 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка". │

│ <2> Счет 90 "Продажи", субсчет 3 "Налог на добавленную│

│стоимость". │

│ <3> Счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие│

│доходы". │

│ <4> Счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие│

│расходы". │

│ <5> О произведенных операциях уведомляется головной офис. │

│ <6> Счет 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж". │

│ <7> Счет 41 "Товары". │

│ <8> Счет 01 "Основные средства". │

│ <9> Счет 10 "Материалы". │

│ <10> В случае предоставления филиалу N 3 прав на│

│формирование финансового результата данная операция (кроме НДС)│

│в учете головного офиса не отражается (авизо не оформляется), а│

│данные об объеме реализации через филиал представляются в│

│головной офис в рамках внутренней бухгалтерской отчетности. │

│ <11> Счет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог│

│на добавленную стоимость". │

└────────────────────────────────────────────────────────────────┘

**Учет кассовых операций обособленными подразделениями**

Все поступления и выдача наличных денег в учреждениях учитываются в кассовой книге. Согласно Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденному Решением Совета директоров ЦБ РФ от 22.09.1993 N 40 (далее - Порядок), каждое учреждение должно иметь кассу и вести только одну кассовую книгу по установленной форме. При этом для учреждений, имеющих филиалы и иные обособленные подразделения, упомянутый Порядок исключений не устанавливает.

Согласно п. 23 Порядка для организаций введена обязанность регистрировать все кассовые операции в одной кассовой книге, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью, количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя и главного бухгалтера учреждения. Таким образом, Порядком не предусмотрено наличие в организациях нескольких кассовых книг. Кроме того, в нем не установлены исключения для организаций, имеющих удаленные обособленные подразделения. Вместе с тем такая проблема существует и требует решения.

В соответствии с п. 24 Порядка записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Выполнить эти требования порой затруднительно, а иногда и невозможно, поскольку обособленные подразделения могут быть территориально удалены от головного учреждения или находиться в другом городе. Рассмотрим возможный порядок ведения кассовых операций обособленными подразделениями, находящимися:

- по месту нахождения головной организации;

- вне места ее нахождения.

**Порядок ведения кассовых операций в обособленных**

**подразделениях, находящихся по месту нахождения**

**головной организации**

Кассовые операции в организациях должны производиться согласно правилам, изложенным в вышеназванном Порядке. Однако если существуют объективные причины, в результате которых организация не может строго следовать положениям Порядка, то, по мнению автора, необходимо выработать другие законные способы ведения кассовых операций. Рассмотрим, как производятся кассовые операции, если в организации имеется несколько операционных касс.

В соответствии с п. 28 Порядка главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает кассирам операционных касс авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег. Кассиры этих касс в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученном авансе и в деньгах, принятых по приходным документам, и сдать остаток наличных денег и кассовые документы по произведенным операциям главному (старшему) кассиру под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денег.

В этом случае приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи (п. 21 Порядка).

Если при приемке наличных денежных средств в учреждении используется ККТ, то в операционных кассах обязательно ведутся книги кассиров-операционистов, в которых ежедневно указываются показания счетчика ККТ на начало и конец рабочего дня, выводится сумма выручки за день и отражаются суммы, сданные в кассу организации, за подписью ответственных лиц.

При принятии наличных денежных средств от физических лиц до 31 декабря 2006 г. организациям было разрешено использовать бланки строгой отчетности, утвержденные Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно-кассовым машинам (ГМЭК), форма которых соответствует требованиям Минфина России и не противоречит действующему законодательству (Постановление Правительства РФ от 31.03.2005 N 171 "Об утверждении Положения об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники").

**Порядок ведения кассовых операций в обособленных**

**подразделениях, находящихся вне места нахождения**

**головной организации**

Порядок ведения кассовых операций организациями, которые имеют территориально удаленные обособленные подразделения (филиалы), на сегодняшний день также однозначно не определен. Рассмотрим решение данной проблемы.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения и осуществляющее все его функции или их часть (ст. 55 ГК РФ). Применять рассмотренные выше варианты организации работы операционных касс при большой удаленности филиала от головного учреждения нельзя, так как невозможно и нерационально сдавать кассовые документы или отчеты, а также обеспечивать безопасную доставку наличных денежных средств ежедневно, например, из филиала, находящегося в другом городе или районе.

В этом случае наиболее правильное решение - выделить филиал на отдельный баланс с дальнейшей передачей отчетности в головную организацию по окончании отчетного периода для составления сводной отчетности. Специалисты Минфина в Письме от 29.03.2004 N 04-05-06/27 указали, что под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений, выделенных на отдельный баланс. Другими словами, выделение на отдельный баланс представляет собой организацию бухгалтерского учета операций филиала обособленно от операций головного учреждения. Особый юридический статус выделения на отдельный баланс в этом случае не требуется.

Могут ли в таком случае филиалы самостоятельно получать денежные средства на ведение хозяйственной деятельности? Если могут, то как быть с нормой о единой кассовой книге? В Порядке ответы на эти вопросы не содержатся. Можно с уверенностью констатировать, что на настоящий момент имеется пробел в законодательстве, регулирующем порядок ведения кассовых операций, а именно кассовых книг в организациях, имеющих удаленные обособленные подразделения. Как в этом случае поступить?

Обратимся к законодательным актам, регулирующим налично-денежное обращение. В ст. 34 Федерального закона от 10.02.2002 N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации" перечислены основные функции Банка России по организации на территории РФ наличного денежного обращения. Одна из них - определение порядка ведения кассовых операций. Кроме того, Советом директоров Банка России (Протокол от 19.12.1997 N 47) утверждено Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ от 05.01.1998 N 14-П (далее - Положение о наличном денежном обращении). Суть изложенных в нем основных организационных моментов, связанных с наличным денежным обращением, состоит в следующем:

- организации обязаны хранить свободные денежные средства на счетах в коммерческих банках (п. 2.1 Положения о наличном денежном обращении);

- порядок и сроки сдачи наличных денег в кассы коммерческих банков должны быть установлены учреждениями банков и согласованы с руководителями организаций (п. 2.4 Положения о наличном денежном обращении);

- необходимо наличие утвержденных лимитов остатков наличных средств в кассах организаций и их филиалов (п. 2.5 Положения о наличном денежном обращении);

- наличные средства должны храниться в кассах организаций только в пределах установленных лимитов.

Регистрация в кассовой книге всех приходных и расходных кассовых операций в соответствии с п. 24 Порядка, т.е. в момент их совершения, позволяет обеспечить контроль над полнотой и своевременностью оприходования получаемых организацией денежных средств, соблюдением установленных лимитов остатка наличных средств кассы и своевременной сдачей полученных или неизрасходованных средств на расчетные счета в коммерческие банки. Единая кассовая книга организации позволяет сконцентрировать все ее кассовые операции в одном месте - в главной кассе.

Наличие территориально удаленных обособленных подразделений не предоставляет возможности обеспечить безопасную ежедневную сдачу денежных средств в единую главную кассу организации, хранение остатков неиспользованных денежных средств в одной кассе, подтверждение кассового остатка, следовательно, и контроль кассовой дисциплины со стороны органов, наделенных такими полномочиями. Все это приводит к тому, что в таких случаях вести одну кассовую книгу невозможно, поэтому обособленные подразделения (филиалы), территориально удаленные от головной организации, вынуждены самостоятельно осуществлять все кассовые операции и регистрировать их в кассовой книге.

Для организации это влечет необходимость выполнения определенных действий:

- открытие для филиала отдельного банковского счета (лицевого счета);

- организация кассы, через которую будут производиться все кассовые операции филиала, регистрируемые в его кассовой книге.

Руководитель организации в распорядительном документе должен утвердить порядок ведения кассовых операций, в частности применения отдельных кассовых книг в территориально удаленных подразделениях, зафиксировав его в учетной политике.

Такие действия не противоречат п. 3 ст. 5 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", в котором указано, что учреждения, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей своей деятельности.

Следовательно, в случаях, не оговоренных действующими законодательными и нормативными документами, руководителям организаций предоставлено право закрепить особенности ведения деятельности своими внутренними локальными актами.

За соблюдением учреждениями требований Порядка ведения кассовых операций (п. 41) (своевременностью оприходования получаемых денежных средств, соблюдением установленного лимита остатка кассы и др.) банки, а также соответствующие финансовые органы осуществляют систематический контроль.

**Лимит остатка наличных средств в кассе организации**

Лимит остатка наличных средств устанавливается учреждениями банков ежегодно всем организациям независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности, имеющим кассу и осуществляющим налично-денежные расчеты. Для его определения организации представляют в учреждение банка, осуществляющее его расчетно-кассовое обслуживание, расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу.

Организациям, в состав которых входят обособленные подразделения, не имеющие самостоятельного баланса и счетов в учреждениях банков, устанавливается единый лимит остатка кассы с учетом структурных подразделений. Лимит остатка кассы структурным подразделениям, как указано выше, доводится приказом руководителя организации.

Филиалам и другим обособленным подразделениям организации, расположенным вне места ее нахождения, составляющим отдельный баланс и имеющим счета в учреждениях банков, лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается обслуживающими учреждениями банков по месту открытия соответствующих счетов структурных подразделений.

Установлению лимита остатка наличных денег в кассе должно уделяться особое внимание. Так, для организации, не представившей расчет на установление лимита остатка наличных денег в кассе ни в одно из обслуживающих учреждений банка, лимит остатка кассы считается нулевым, а не сданная им в учреждения банков денежная наличность - сверхлимитной, что влечет негативные последствия: привлечение к административной ответственности по ст. 15.1 КоАП РФ.

Кроме того, необходимо следить за тем, чтобы остаток наличных средств в кассе не превышал установленного организации лимита.

**Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами.**

**Как учитывать расчеты с дебиторами и кредиторами**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Расчеты с дебиторами и кредиторами учитывают на счетах учета расчетов. Какие расчеты на каких счетах отражать, в общих чертах можно понять уже из названия счета. Исключение - это счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Из названия неясно, какие операции на нем следует учитывать. |  |

**1. На каких счетах отражают расчеты с дебиторами и кредиторами**

Расчеты с дебиторами и кредиторами в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов отражают на счетах:

* 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". На этом счете учитывают расчеты за полученные товары (в том числе по неотфактурованным поставкам), работы и услуги, авансовые платежи за предстоящие поставки (предстоящее выполнение работ, оказание услуг), расчеты по полученным коммерческим кредитам;
* 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Счет используют для учета расчетов за проданные товары (работы, услуги), по полученным авансам, по предоставленным коммерческим кредитам;
* 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам". На этом счете, кроме обычных краткосрочных кредитов и займов, отражают краткосрочные бюджетные кредиты, товарные кредиты, вексельные и облигационные обязательства, расчеты по договорам факторинга;
* 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Помимо обычных долгосрочных кредитов и займов, счет применяют для учета долгосрочных бюджетных и товарных кредитов, вексельных и облигационных обязательств, расчетов по договорам факторинга;
* 68 "Расчеты по налогам и сборам". На счете отражают расчеты по налогам и сборам, включая расчеты по излишне уплаченным (взысканным) суммам, по штрафам и пеням по налогам, по инвестиционным налоговым кредитам;
* 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". На счете учитывают расчеты по взносам на обязательное социальное страхование, штрафам и пеням по взносам, а также расчеты по негосударственному пенсионному обеспечению работников;
* 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Счет используют не только для учета расчетов по заработной плате и премиям, но и для начисления пособий по социальному страхованию, отпускных и дивидендов работникам, являющимся участниками (акционерами) организации;
* 71 "Расчеты с подотчетными лицами". На счете отражают все расчеты с использованием авансового отчета;
* 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям". Счет используют для расчетов по суммам компенсаций за использование личного имущества, материальной помощи, морального вреда, возмещения ущерба, по беспроцентным займам;
* 75 "Расчеты с учредителями". На этом счете учитывают расчеты с учредителями по внесению вкладов в уставный капитал и по выплате им доходов, в том числе в виде действительной стоимости доли при их выходе из общества;
* 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". На этом счете отражают расчеты по прочим [операциям](#P34);
* 86 "Целевое финансирование". Счет используют организации-застройщики для отражения кредиторской задолженности перед инвесторами по передаче им построенного объекта (пп. "г" п. 3.1.8 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

|  |
| --- |
| Что такое текущая задолженность и чем она отличается от просроченной задолженности**Текущая** дебиторская (кредиторская) задолженность - это любая образовавшаяся на определенную дату задолженность, срок погашения которой по условиям договора еще не наступил или пролонгирован соглашением сторон.Погашение текущей задолженности отразите на основании первичных документов: выписок с банковских счетов, актов, товарных накладных, авансовых отчетов и т.д.**Просроченной** считается любая задолженность, не погашенная в установленный договором (другим документом, содержащим обязательства сторон) срок.Списать просроченную задолженность надо, когда истечет срок исковой давности. Возможны другие основания, например ликвидация должника (кредитора) или его исключение из ЕГРЮЛ. Просроченную дебиторскую задолженность списывайте, если она является нереальной для взыскания (безнадежной). Кредиторскую задолженность списывайте в том отчетном периоде, в котором наступили основания для ее списания.Информацию о дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе просроченной, раскройте в бухгалтерской отчетности. |

**2. Какие операции учитывают на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"**

На счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" учитывают расчеты с контрагентами, которые не упомянуты в пояснениях к другим счетам учета расчетов с дебиторами и кредиторами в Инструкции по применению Плана счетов.

На счете 76 отражают, в частности, расчеты по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по выплате дивидендов и пр.

Для каждого вида операций к счету 76 открывают отдельный субсчет.

**Планом счетов к счету 76 предусмотрены следующие субсчета:**

* 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" - для расчетов со страховыми компаниями;
* 76-2 "Расчеты по претензиям" - для расчетов по предъявленным поставщикам (подрядчикам, исполнителям) претензиям по несоответствию цен, качества, количества, по арифметическим ошибкам в счетах, а также по признанным или присужденным судом штрафам, пеням, неустойкам и суммам возмещения убытков, причитающимся к получению;
* 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам" - для расчетов по причитающимся организации дивидендам, а также по финансовым результатам от участия в простом товариществе;
* 76-4 "Расчеты по депонированным суммам" - для расчетов по заработной плате, которую работники по каким-либо причинам не получили в срок.

**При необходимости вы можете открыть дополнительные субсчета к** **счету 76**, например:

* для учета расчетов по причитающимся к получению процентам по договорам займа;
* для учета расчетов по признанным штрафам, пеням и неустойкам, причитающимся к уплате;
* для учета расчетов по договорам комиссии (агентским договорам, договорам поручения);
* для учета НДС по неподтвержденному экспорту, НДС с авансов выданных и полученных.

**Субсчет 76-09 "Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами"** можете использовать для отражения прочих расчетов с разными дебиторами и кредиторами. В частности, на этом субсчете могут отражаться расчеты по обеспечительному платежу по договору аренды, расчеты по целевому финансированию.

Аналитический учет по каждому субсчету необходимо вести отдельно по контрагентам и договорам.

Операции по счету 76 отражают, в частности, такими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Расчеты по страхованию имущества |
| Перечислена страховая премия страховой компании | 76-1 | 51(52) |
| Сумма страховой премии отнесена на расходы (включена в стоимость активов) | 20(23,25,10,41,91-2и др.) | 76-1 |
| Страховое возмещение от страховой компании получено на расчетный (валютный) счет | 51(52) | 76-1 |
| Расчеты по предъявленным организацией претензиям |
| Отражено предъявление претензии поставщику (подрядчику, исполнителю) по несоответствию цен (количества, качества) или по арифметической ошибке в счете | 76-2 | 60 |
| Отражен прочий доход в сумме признанной контрагентом (присужденной судом) неустойки (штрафа, пеней) за нарушение условий договора, а также в сумме возмещения убытков | 76-2 | 91-1 |
| Отражено получение неустойки (штрафа, пеней), а также сумм возмещения убытков | 51(52) | 76-2 |
| Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам |
| Отражена сумма причитающихся к получению дивидендов (прибыли от участия в простом товариществе) | 76-3 | 91-1 |
| Дивиденды (прибыль от участия в простом товариществе) получены на расчетный счет | 51(52) | 76-3 |
| Расчеты по депонированным суммам |
| Депонирована не выплаченная работнику заработная плата | 70 | 76-4 |
| Сумма депонированной заработной платы выплачена работнику | 76-4 | 50(51) |
| Расчеты по договору комиссии в учете комиссионера |
| Отражена реализация товаров комитента | 62 | 76 |
| Отражена выручка в сумме комиссионного вознаграждения | 76 | 90-1 |
| Расчеты по договору комиссии в учете комитента |
| Отражена задолженность комиссионера за реализованные товары | 76 | 62 |
| Начислено комиссионное вознаграждение | 44 | 76 |
| Расчеты по причитающимся к получению процентам по договорам займа |
| Начислены проценты по договору займа | 76 | 91-1 |
| Получены проценты по договору займа | 51(52) | 76 |
| Расчеты по предъявленным организации претензиям |
| Отражен прочий расход в сумме признанной (присужденной судом) неустойки (штрафа, пеней) за нарушение условий договора, а также по суммам возмещения убытков | 91-2 | 76 |
| Отражена выплата неустойки (штрафа, пеней), а также сумм возмещения убытков | 76 | 51(52) |

**В бухгалтерском балансе сальдо по счету 76** следует отражать развернуто, так как зачет между статьями активов и пассивов не допускается (п. 34 ПБУ 4/99).

*При подготовке информации использовались*

*материалы издания "Главная книга"*