

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И БИЗНЕСА

КАФЕДРА ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ, УЧЕТА И АУДИТА

Л.С. Сосунова , С.С. Сажина

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие

для студентов специальности 380501 «Экономическая безопасность»
специализация «Финансовый учет и контроль в правоохранительных органах»

всех форм обучения

Тема 1. Основы организации бухгалтерского (финансового) учета.

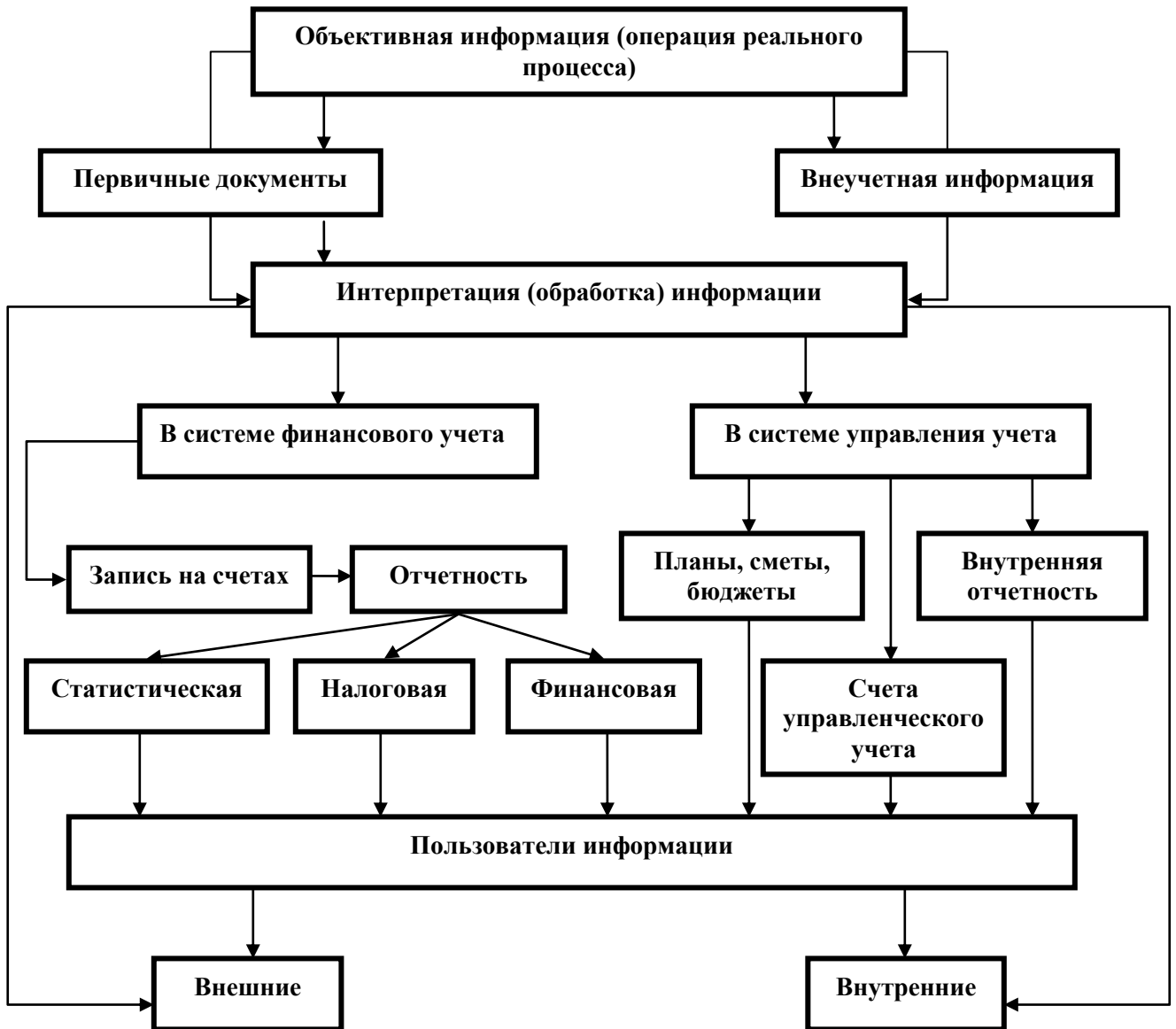
1. Роль бухгалтерского (финансового) учета в информационной системе управления экономикой организации
2. Понятие финансового и управленческого учета
3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации
4. Реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

1. Управление любым предприятием в условиях рыночной экономики невозможно без информации или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде. В таком понимании экономическая информация выступает как основа процессов подготовки, принятия и реализации управленческих решений. В общей совокупности экономической информации большая часть приходится на данные бухгалтерского учета. Юридически ни одна организация независимо от ведомственной принадлежности и форм собственности, не может функционировать без ведения бухгалтерского учета, поскольку только данные бухгалтерского учета обеспечивают полную информацию об имущественном и финансовом состоянии организации.

Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, действенной функцией управления. Бухгалтерский учет призван способствовать лучшей организации управления, планирования, прогнозирования, анализа посредством обеспечения учетной информации разных уровней управления. Он носит не только ретроспективный, но и перспективный характер и становится главным образом управленческим учетом, тесно взаимосвязанным с финансовым учетом. Строение бухгалтерского учета как информационной системы в управлении представлено на рис. 1.

Бухгалтерский учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета.

Рис. 1. Бухгалтерский учёт как информационная система.



Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсов, что позволяет осуществлять финансовую и производственно-хозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов.

Чтобы с наибольшим эффектом использовать эту информацию в целях управления предприятием, необходима такая система организации бухгалтерского учета, которая ориентирована на использование передовых методов учета, положительного зарубежного опыта, Международных стандартов бухгалтерского учета.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, информационная, обеспечения сохранности собственности, обратной связи, аналитическая. Функции бухгалтерского учета представлены на рис. 2.

Рис. 2. Функции бухгалтерского учета.



1. Контрольная функция. В условиях совершенствования управления, наличия различных форм собственности, формирования рыночных отношений происходит усиление контрольной функции бухгалтерского учета благодаря совершенствованию его форм и методов, использованию зарубежного опыта, возможностей электронно-вычислительных машин.

Наличие различных форм собственности, расширение прав предприятий не означают, что в народном хозяйстве должен быть ослаблен финансовый контроль, контроль над затратами на производство и реализацию продукции, выполненных работ и оказываемых услуг. Наоборот, работники учетного аппарата, контрольно-ревизионных служб, банков, аудиторских фирм, налоговых инспекций, опираясь на новые методы хозяйствования, должны осуществлять действенный контроль над использованием различных видов ресурсов. В единой целостной системе бухгалтерского учета роль контрольной функции усиливается и приобретает еще большее значение, поскольку администрации необходимо знать, например, не только финансовое состояние своего предприятия, но и финансовое положение, платежеспособность предприятий-конкурентов.

2. Обеспечение сохранности собственности. Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Следует особо отметить, что для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары, расходомеров др.

В условиях совершенствования управления, формирования рыночной экономики, роста числа собственников, развития внешнеэкономической деятельности значение этой функции бухгалтерского учета возрастает.

3. Информационная функция. Одной из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления и формирования рыночной экономики, является информационная функция. На современном этапе роль и значение своевременно поступающей объективной экономической информации усиливаются.

Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления – службам предприятия, его подразделениям, менеджерам, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации (колебания этого показателя зависят от особенностей техники и технологии производства, организации производства, труда, управления и др.).

Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом, статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности и др.

4. Функция обратной связи. Бухгалтерский учет выполняет связи, без которой немисливо действие системы управления, тем более ориентированной на функционирование в условиях широкой автоматизации.

Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль над выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их мобилизации и использования.

Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне. Никакая другая система не в состоянии выполнить эту задачу.

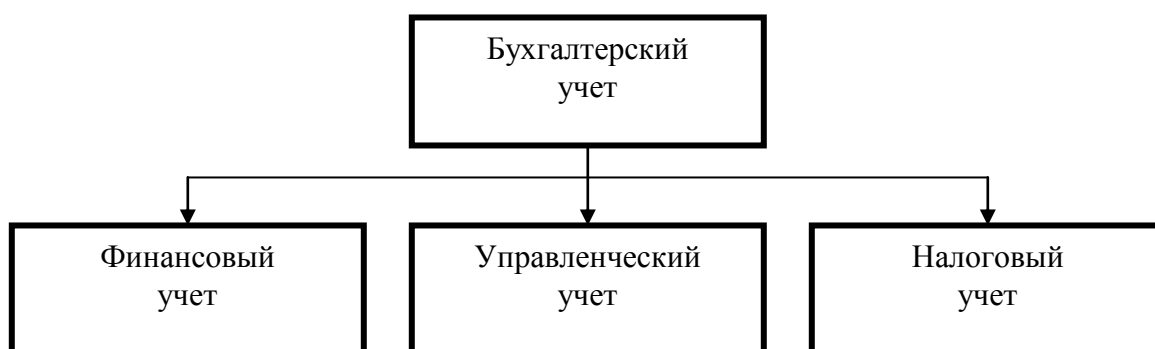
Функцию обратной связи, как правило, выполняет находящаяся на различных носителях исходная информация, поступающая главным образом из первичной документации. Например, информация, имеющаяся в рабочих нарядах на оплату труда, используется как для учета фактического объема выполненных работ, так и для определения отклонений от плана по каждой планируемой позиции за определенный период.

5. Аналитическая функция. В современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений аналитическая функция также важна, так как достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений. Аналитическая функция тесно связана с информационной, однако рассматривать ее как информационное обеспечение для анализа неправомерно.

Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и реализацию продукции, правильности применяемых цен, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов и т.п.

2. По характеру информации, ее назначению и использованию бухгалтерский учет делят на финансовый и управленческий, кроме того, в последнее время в подсистеме бухгалтерского учета выделен налоговый учет. Подсистемы бухгалтерского учета выделены на рис. 3. Четкой границы между этими частями бухгалтерского учета нет, однако существуют критерии деления информации на финансовую и управленческую.

Рис. 3. Подсистемы бухгалтерского учета.



Назначение финансового учета – обобщение финансовых результатов работы организации и их отражение в финансовой отчетности к сфере финансового учета относится составление отчетов для внешних пользователей. Поэтому порядок составления внешних отчетов регламентируется и подчиняется стандартным принципам.

Управленческий учет – это интегрированная система учета затрат и доходов, их нормирования, планирования, контроля и анализа, предусматривающая систематизацию исходной информации для принятия оперативных управленческих решений для разработки и координации проблем будущего развития.

Управленческий учет – поставщик внутренней информации для внутрихозяйственного планирования, контроля, оценки текущих изменений (отклонений), для принятия решений в нестандартных ситуациях при выработке стратегии и тактики предприятия.

Объем, характер внутренней информации, порядок отражения внутрихозяйственных операций и составления отчетов регламентируются самой организацией. Информация предназначена для ограниченного круга лиц и носит закрытый характер. Управленческий учет соединяет процесс управления с учетным процессом.

Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

- *в обеих системах рассматриваются одинаковые операции;*
- *на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета;*
- *общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете;*
- *оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов.*

Однако наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия. Целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Однако наряду с этим имеются принципиальные различия по следующим вопросам (таблица 1)

Таблица 1. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Признак	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
1.Обязательность ведения учета.	Обязательность ведения закреплена законодательно.	Ведение зависит от желания и воли руководства организации.

2.Цель ведения учета.	Составление финансовых документов для внешних пользователей.	Является только средством обеспечения планирования, управления и контроля в данной организации.
3.Пользователи информации.	Внешние пользователи (акционеры, кредиторы, государственные органы и пр.). Их запросы подразумеваются одинаковыми.	Внутренние пользователи (администрация, менеджеры). Известны их специфические запросы, на которые и должна ориентироваться система управленческого учета.
4. Методы ведения учета.	Счета и двойная запись, документация, инвентаризация.	Используются приемы, но не всегда. Возможно использование и специфических методов, запись информации не обязательно ведется по двойной системе.
5. Свобода выбора.	Основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись. Оценку и передачу финансовой информации, т.е. он до определенной степени централизован.	Организуется исходя из целей и задач управляющих, никак не регламентируется государством, служит лишь интересам предприятия. В большей степени основан на логике и опыте или на общей преемственности.
6.Используемые измерители.	Ведется в российской валюте - рублях.	Используются как денежные, так и неденежные измерители. Применяются натуральные, условно-натуральные, расчетные показатели.
7.Группировка затрат.	Затраты группируются по экономическим элементам (материалы, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, прочие).	Предприятие самостоятельно решает вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты (по центрам ответственности, по носителям затрат и др.).

8. Основной объект учета.	Хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое	Деятельность предприятия рассматривается по центрам ответственности (центр затрат, центр выручки, центр прибыли). Центр ответственности – структурное подразделение, возглавляемое руководителем, который несет ответственность за результаты работы.
9. Периодичность составления отчетности.	Состав и периодичность составления отчетности устанавливаются законодательными актами. Годовая отчетность составляется за год, промежуточная – месяц, квартал, и т.д.	Отчеты составляются по мере надобности: ежемесячно, еженедельно, ежедневно. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав и периодичность представления внутренней отчетности
10. Степень надежности информации.	Учет документально подтвержден, но его оценки не могут быть абсолютно точными.	Информация во многом носит расчетный характер. Часто используются приблизительные оценки.
11. Степень открытости информации.	Отчетность является открытой, публичной.	Информация обычно является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.
12. Привязка ко времени.	Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки выполняются после совершения операции. Данные носят «исторический» характер.	Содержит как «историческую» информацию, так и оценки на будущее.

3. Действующая система законодательного регулирования бухгалтерского учета в РФ сводится к методологии, а также к некоторым вопросам организации бухгалтерского учета и регламентируется Министерством финансов РФ.

В настоящее время в России сформирована четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета, иллюстрация которой представлена в таблице 2.

Таблица 2. Система законодательного регулирования бухгалтерского учета в РФ

Уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета		Регулирующие документы	Ответственные за разработку
№	Наименование уровня		
1	2	3	4
1.	Законодательный	Федеральные законы, Постановления Правительства, Указы Президента	Государственная Дума России, Правительство России, Президент России
2.	Нормативный	Бухгалтерские стандарты	Министерство финансов России, Центральный банк России
3.	Методический	Нормативные документы (за исключением бухгалтерских стандартов), методики и инструкции	Министерство финансов России, Государственные и муниципальные органы
4.	Уровень предприятия (рабочие документы)	Внутрифирменное регулирование (приказы, руководящие указания, инструкции и т.п.) в пределах полномочий предприятия	Предприятия

Документы **первого уровня** содержат правила и принципы бухгалтерского учета в Российской Федерации, где они определены в общем виде. Так, с 26 ноября 1996г. все вопросы, связанные с бухгалтерским учетом в России регулируются Федеральным законом

«О бухгалтерском учете», а также другими федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями правительствами.

Действие Федерального закона распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации и зарегистрированные в качестве юридического лица согласно законодательству Российской Федерации.

К документам первого уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета можно отнести также Федеральные законы «Об акционерных обществах», «О государственной поддержке малого предпринимательства», Гражданский кодекс Российской Федерации и другие.

Основной целью документов **второго уровня** нормативного регулирования бухгалтерского учета является достижение гармонизации национального бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности.

В Положениях по бухгалтерскому учету приведены основополагающие, базовые принципы и правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов, даны определения терминов, применяемых в отдельных разделах бухгалтерского учета, принципы оценки активов и обязательств, установлены правила раскрытия фактов хозяйственной деятельности организаций в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Положения по бухгалтерскому учету можно разделить на три группы:

1) положения, определяющие общие принципы бухгалтерского учета (ПБУ 1/08 «Учетная политика организации»);

2) положения, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности: ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»;

3) положения, определяющие правила учета отдельных объектов: ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», ПБУ 3/06 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», ПБУ 15/08 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-

исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»).

Приведенная классификация положений по бухгалтерскому учету является весьма условной, но позволяет более четко определить их построение по назначению.

В документах третьего уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета более подробно излагаются методологические основы бухгалтерского учета отдельных видов активов (основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, денежных средств), обязательств (дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе кредитов и займов) и капитала организаций. Разрабатывать документы третьего уровня могут Министерство финансов России, Государственные муниципальные органы, которые заинтересованы в детализации положений нормативных актов первого и второго уровня.

Важнейшими документами третьего уровня являются: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (является перечнем синтетических счетов для систематизации информации о деятельности организаций) и Инструкция по его применению.

Также третий уровень представлен методическими рекомендациями (инструкциями, указаниями) по ведению бухгалтерского учета, примером которых являются: Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и т.д.

Разработка нормативных документов **четвертого уровня** входит исключительно в компетенцию предприятия. Основное условие заключается в том, что содержание документов предприятия не должно противоречить нормативным актам более высокого уровня. Так, предприятие, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

- самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы исходя из вида предприятия и конкретных условий хозяйствования;
- разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля;
- формирует в установленном порядке учетную политику, рабочий план счетов.

4. Переход России к рыночной экономике вызвал необходимость реформирования системы бухгалтерского учета. Общая позиция была определена в принятом 6 марта 1998 года постановлении Правительства №283 «Программа реформирования бухгалтерского

учета в России в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы учета и отчетности к требованиям рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности. К данной программе был разработан план мероприятий по ее реализации, многие пункты которого остались нерешенными и в настоящее время. В развитие Программы реформирования в настоящее время разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В соответствии с этим документом установлены задачи реформирования российского учета до 2010 года. При этом предусмотрено:

- создание совместимой с МСФО системы бухгалтерского учета, учитывающей потребности предприятий в зависимости от структуры собственности и объектов работы на рынке;
- обеспечение возможностей для внедрения МСФО в качестве единственно допустимого документа для составления финансовой отчетности для эмитентов ценных бумаг и других заинтересованных лиц;
- развитие бухгалтерской профессии в качестве активного участника процесса регулирования бухгалтерского учета.

В России выбран один рациональных способов применения МСФО – их адаптация. Она предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности в соответствии с требованием международных стандартов. Данный способ внедрения МСФО соответствует подходу большинства европейских стран.

Внедрение МСФО в России даст возможность российским компаниям повысить доверие иностранных инвесторов за счет повышения надежности и прозрачности финансовых отчетов и сопоставимости их с теми, которые используются в западных компаниях.

Информация, содержащаяся в отчетности, составленной по МСФО позволяет собственникам компании задуматься об оптимизации затрат, дивидендной политике, проводить реструктуризацию, управлять стоимостью компании.

В ходе реформирования отечественной системы бухгалтерского учета Минфином разрабатываются и принимаются новые ПБУ. В результате этой работы российские стандарты финансовой отчетности стали приближаться к международным стандартам.

Контрольные вопросы к теме

1. Что такое бухгалтерский учет.

2. Каковы цели бухгалтерского учета на этапе перехода к рыночным отношениям?
3. Назовите группы пользователей бухгалтерской информации.
4. Каковы базовые принципы бухгалтерского учета?
5. Обязателен ли к применению в РФ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности?
6. Что такое Положение по бухгалтерскому учету?
7. Назовите основные отличия бухгалтерского учета от управленческого.
8. Может ли организация как юридическое лицо функционировать без ведения бухгалтерского учета?
9. Укажите количество российских стандартов, применяемых в настоящее время.
10. Каковы основные задачи бухгалтерского учета?

Тема 2. Учет денежных средств.

1. Понятие денежных средств и задачи их учета.
2. Учет кассовых операций и переводов в пути.
3. Учет денежных средств на расчетных счетах.
4. Учет денежных средств на валютных счетах.
5. Учет денежных средств на прочих счетах.
6. Инвентаризация денежных средств.

1. Порядок учета денежных средств осуществляется в соответствии с Инструкцией ЦБ РФ от 04.10.1993 года – «Порядок ведения кассовых операций в РФ» и рядом других инструкций ЦБ о безналичных расчетах. Для учета денежных средств в Плане счетов предназначен отдельный раздел «Денежные средства», в который входят счета:

50 «Денежные средства»

51 «Расчетные счета»

52 «Валютные счета»

55 «Специальные счета в банках»

57 «Переводы в пути»

58 «Финансовые вложения»

Денежные средства подразделяются на рубли, иностранную валюту и другие денежные средства, находящиеся в пути или в денежных документах. Денежные расчеты производятся

либо в виде безналичных платежей либо наличными деньгами. Безналичные платежи могут осуществляться с помощью:

- платежных поручений - письменное распоряжение плательщика банку о списании с его расчетного счета и зачислении на счет получателя определенной суммы денежных средств;
- аккредитивов – вид банковского счета, по которому осуществляются безналичные платежи. В соответствии с ним банк покупателя поручает иногороднему банку поставщика производить оплату счетов поставщика на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя;
- чеков – письменный приказ владельца счета о выплате с этого счета определенной суммы обозначенной в чеке;
- векселей – безусловное, письменное, денежное, долговое обязательство, дающее его владельцу беспорное право по окончании срока обязательства требовать с должника уплаты обозначенной на векселе денежной суммы;
- почтовых переводов – применяются для перечисления алиментов, заработной платы, оплаты за продукцию, работы и услуги организациям, где нет кредитных учреждений.

Переводы оплачиваются наличными деньгами или платежными поручениями.

Основные задачи учета денежных средств представлены на рис. 4.

Рис. 4. Задачи бухгалтерского учета денежных средств.



2. Для хранения наличных денежных средств в каждой организации должно быть оборудовано специальное помещение – касса (отдельно от бухгалтерской службы). Кассовые операции осуществляет кассир, назначаемый руководителем и главным бухгалтером. В момент приема на работу с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности за сохранность денежных средств, хранящихся в кассе. Дубликаты ключей находятся лишь у руководителя в опечатанном виде.

В кассе денежные средства хранятся в пределах установленного лимита, который определяется обслуживающим учреждением банка совместно с организацией. Сверхлимитные денежные средства в конце дня должны быть сданы в банк. Превышение лимита в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организации, пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, премий. За превышение лимита налагается штраф, как на руководителя организации, так и на саму организацию.

Для учета кассовых операций применяются следующие типовые межведомственные формы первичных документов:

– приходный кассовый ордер (форма №КО- 1);

- расходный кассовый ордер (форма №КО-2);
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма №КО-3);
- кассовая книга (форма №КО-4);
- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма №КО-5).

Поступление денег в кассу оформляют приходным кассовым ордером, а выдачу - расходным кассовым ордером. Суммы операций записываются в ордерах не только цифрами, но и прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо им уполномоченное, а расходные – руководитель организации и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. Заработная плата выдается на основании платежной ведомости, а на всю сумму выданной заработной платы оформляется один расходный кассовый ордер.

Приходные и расходные ордера регистрируются бухгалтерией в Журнале регистрации приходных и расходных документов. Регистрация может осуществляться с применением средств вычислительной техники.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера должны быть заполнены четко и ясно чернилами или шариковыми ручками или выписаны на пишущей (вычислительной) машинке.

Для учета денег, выданных из кассы доверенным лицам (раздатчикам) по выплате заработной платы, и возврата остатка наличных денег кассир ведет Книгу учета принятых и выданных кассиром денег. Выдача и возврат денег оформляются подписями.

Приходные и расходные ордера выписывает работник бухгалтерской службы и регистрирует их в Журнале регистрации приходных и расходных ордеров. Все операции по поступлению и выплате денежных средств кассир записывает в Кассовую книгу, где отражается наличие денежных средств на начало дня, приход и расход денежных средств за день, наличие на конец дня. При ручной обработке кассовая книга ведется в двух экземплярах. Отрывной лист в конце дня вместе с приходными и расходными ордерами сдается в бухгалтерскую службу. Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя организации и главного бухгалтера. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в ней итоги операций за день и выводит остаток на следующий день. Записи в кассовой книге ведутся шариковой ручкой или чернилами через копировальную бумагу на двух листах. Отрывной лист в конце дня вместе с приходными и расходными документами сдают в бухгалтерскую службу организации. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются.

При обеспечении полной сохранности документов кассовую книгу можно вести автоматизированным способом. В условиях автоматизации учета листы кассовой книги формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» и одновременно машинограммы «Отчет кассира». Обе машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные кассовой книгой.

Бухгалтерская служба проверяет отчет кассира и информацию о движении денежных средств в кассе за день заносит в Журнал-ордер №1 и ведомость 1, а при автоматизированной форме обработки информации компьютер выдает машинограмму – Оборотно-сальдовая ведомость по счету 50 «Касса» и анализ счета 50 «Касса». Затем информация о движении денежных средств за месяц на основании данных журналов-ордеров или машинограмм заносится в Главную книгу. Схема записей по учету денежных средств в кассе представлена на рис. 5.

Для учета денежных средств, хранящихся в кассе, в Плане счетов предусмотрен активный счет 50 «Касса» по дебету которого отражается поступление денежных средств, а по кредиту – списание денежных средств. К 50 счету могут быть открыты следующие субсчета:

1. Касса организации.
2. Операционная касса.
3. Денежные документы.

Рис. 5. Схема записей по учету денежных средств в кассе.



На субсчете 1 «Касса организации» учитывают денежные средства, хранящиеся в кассе.

На субсчете 2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, речных переправ, остановочных пунктов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т.п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На субсчете 3 «Денежные документы» учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы. Денежные документы принимаются к учету в сумме фактических затрат на их приобретение.

При поступлении денежных средств в кассу в бухгалтерском учете производится запись по дебету 50 счета «Касса» и кредиту следующих счетов:

- 51 – при поступлении денег с расчетного счета;
- 52 – при поступлении валюты с валютного счета;
- 66 – при поступлении краткосрочных займов и кредитов;
- 67 – при поступлении долгосрочных займов и кредитов;
- 71 – при возврате сумм выданных в подотчет и т.д.

При выплате денежных средств из кассы в учете производится запись по кредиту счета 50 «Касса» и дебету следующих счетов:

- 51 – при внесении денег на расчетный счет;
- 52 – при зачислении валюты на валютный счет;
- 66 – при возврате краткосрочных займов и кредитов;
- 70 – при выдаче заработной платы;
- 71 – при выдаче сумм работникам в подотчет и т.д.

Корреспонденция по счету 50 «Касса» представлена в таблице 3.

Таблица 3. Корреспонденция по счету 50 «Касса»

Д	Счет 50 «Касса»		К
Поступление денег в кассу	Корреспонди- рующий счет	Выдача денег из кассы	Корреспонди- рующий счет
Сальдо – остаток денег на начало периода	—		
С расчетного счета	51	На расчетный счет	51
С валютного счета	52	На валютный счет	52
С прочих счетов	55	На прочие счета	55
За проданные товары, продукцию (работы, услуги)	62	На оплату производ- ственных, хозяйственных расходов, расходов на продажу	60
За проданные основные средства	62	Работникам заработная плата	70
За проданные прочие активы	62	Подотчетным лицам аванс и возмещение пе- рерасхода средств	71
Аванс от покупателя (заказчика)	62	Работникам премии, материальная помощь за счет чистой прибыли	91
От подотчетных лиц остаток неиспользо- ванного аванса	71	Недостаток денег в кассе (по результатам инвен- таризации)	94
От работников в возмещение убытка, погашение займа	73		
От учредителей вклад в уставный капитал	75		
От прочих дебиторов в погашение задолжен- ности	76		
Излишек денег в касса (по результатам инвен- таризации)	91		
Сальдо – остаток денег на конец периода	—		

Кроме того, в кассе должны храниться и денежные документы (почтовые марки, марки

государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и др.). Денежные документы учитываются на счете 50-3 «Денежные документы» по стоимости их приобретения. Корреспонденция по счету 50-3 «Денежные средства» представлена в таблице 4.

Таблица 4. Корреспонденция по счету 50-3 «Денежные средства»

Д	Счет 50-3 «Денежные средства»		К
Поступление денег в кассу	Корреспондирующий счет	Выдача денег из кассы	Корреспондирующий счет
Сальдо – стоимость денежных документов на начало периода	—	Работникам за счет фонда социального страхования	69
Приобретены денежные документы:		Подотчетным лицам для производственных и хозяйственных целей	79
• за наличный расчет	50		
• по безналичному расчету	51, 52		
• через подотчетных лиц	71		
• в счет кредиторской задолженности	76	Работникам за счет чистой прибыли	91
Сальдо – стоимость денежных документов на конец периода	—		

Для учета операций в иностранной валюте к счету 50 открывают отдельный субсчет для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты. При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также их полноту и правильность заполнения.

В кассу принимается наличная иностранная валюта не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Денежные знаки, поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности, от клиентов кассиром не принимаются. Такие знаки клиенту не возвращаются, их записывают в отдельный реестр и возвращают в банк с пометкой «Фальшивая» или «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или то, что она вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

При расчете за валюту сдача обычно выдается в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача

сдачи в рублях запрещается.

Для учета денежных средств, находящихся в пути используют счет 57 «Переводы в пути». На этом счете отражаются денежные средства, внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых организаций, как правило, через инкассаторов банка и отделения связи. Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам. Суммы денежных переводов отражаются по дебету счета 57 и кредиту счета 50. С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 или других счетов в зависимости от их использования.

3. Все свободные денежные средства организации хранят в банке, открывая для этого расчетные счета. Организациям разрешено открывать несколько расчетных счетов.

На расчетные счета зачисляются: выручку за реализованную продукцию, оказанные услуги и выполненные работы; денежные средства из кассы; кредиты и займы; поступления дебиторской задолженности и другие виды поступлений. С расчетного счета списывают денежные средства на выдачу заработной платы, на оплату счетов поставщиков, на возврат кредитов, оплату налогов в бюджет, оплату единого социального налога и другие виды выплат.

Для открытия расчетного счета организация должна представить в банк следующие документы:

- заявление на открытие расчетного счета установленного образца;
- копии Устава предприятия и Учредительных документов, заверенных нотариально;
- копию регистрационного свидетельства, заверенную нотариально;
- справка налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- карточку с образцами подписей руководителя организации, его заместителя и главного бухгалтера;
- оттиск печати, заверенный нотариально.

Процедура открытия расчетного счета, его переоформление и закрытие регламентируется Законом о банковской деятельности. Операции по расчетному счету оформляются в соответствии с Положением ЦБРФ «О безналичных расчетах в РФ от 12 апреля 2001г.

Обслуживание организации в банке осуществляется согласно договору банковского счета, в котором определяются обязанности банка и клиента, порядок расчетов с клиентом, ответственности сторон за обеспечение тайны по операциям расчетного счета.

Все операции по расчетному счету банк производит с согласия владельца. Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов. Если у организации недостаточно денежных средств по осуществлению платежей, то платежи осуществляются в последовательности, определенной Гражданским кодексом РФ:

- по исполнительным документам, предусматривающим перечисления для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;
- по исполнительным документам, предусматривающим перечисления для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда лиц работающих по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;
- по платежным документам, предусматривающим перечисления для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, а также по отчислениям в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и Фонды обязательного медицинского страхования;
- по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет;
- по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;
- по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Наличные денежные средства поступают на расчетный счет из кассы на основании объявления на взнос наличными, а выдаются - по чековой книжке. Безналичные платежи осуществляются на основании платежных требований, платежных поручений, инкассовых поручений. Регулярно (по мере осуществления операций на расчетном счете) банк выдает выписку с расчетного счета. В выписке отражается остаток на предыдущую дату выписки, поступление денежных средств, списание и остаток на дату предоставления выписки. В организации выписка сверяется с данными документов, на ее основании бухгалтерская служба производит записи в Журнале- ордере № 2 и Ведомости 2. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки. Схема записей по учету денежных средств на расчетном счете представлена на рисунке 6.

Рис. 6. Схема записей по учету денежных средств на расчетном счете



При автоматизации учета информация о движении денежных средств на расчетных счетах отражается в соответствующих машинограммах.

Для отражения операций по наличию и движению денежных средств используют активный счет 51 «Расчетные счета». По дебету счета 51 отражается поступление денежных средств, а по кредиту - списание.

При поступлении денежных средств производится бухгалтерская запись по дебету счета 51 и по кредиту следующих счетов:

- 50 – при зачислении денежных средств из кассы;
- 66 – при зачислении краткосрочных кредитов и займов;
- 67 – при зачислении долгосрочных кредитов и займов;
- 62 – при поступлении выручки за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги;
- 76 – при поступлении дебиторской задолженности, и т.д.

При списании денежных средств производится бухгалтерская запись по кредиту счета 51 и дебету следующих счетов:

- 50 – при поступлении в кассу для выплаты заработной платы и на хозяйственные расходы;
- 57 – при списании для приобретения иностранной валюты;
- 60 – при списании для оплаты счетов поставщиков;
- 66, 67 – при погашении краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов;
- 68 – при оплате задолженности по налогам и сборам;
- 69 – при оплате задолженности по ЕСН, и т.д.

Затраты на расчетно-кассовое обслуживание организации в соответствии с ПБУ 10\99 «Расходы организации» отражаются в учете записью Дт счета 91 «Прочие доходы и расходы» и Кт счета 51.

Договором банковского счета может быть предусмотрено вознаграждение за использование денежных средств, хранящихся на расчетных счетах, что отражается записью Дт счета 51 Кт счета 91. Схема бухгалтерских записей по счету 51 «Расчетные счета» представлена в таблице 5.

Таблица 5. Корреспонденция по счету 51 «Расчетные счета»

Д	Счет 51 «Расчетные счета»		К
Поступление денег в кассу	Корреспондирующий счет	Выдача денег из кассы	Корреспондирующий счет
Сальдо – остаток денежных средств на начало периода	—		
Из кассы организации	50	В кассу организации	50
От покупателей за продукцию, товары (работы, услуги)	62	На приобретение денежных документов	50-3
От покупателей (заказчиков) аванс	62	На открытие аккредитива	55
От банка кредит	66, 67	В оплату задолженности поставщикам	60
Возврат излишне перечисленных налогов	68	Аванс поставщикам и подрядчикам	60
Возврат излишне перечисленных средств социальным фондам	69	В оплату задолженности:	
		• банку	66, 67
		• бюджету	68
От разных дебиторов	76	• социальным фондам	69
От арендатора арендная плата	76	• учредителям	75
Ошибочно зачисленная сумма	76-2	• прочим кредиторам	76
		Возврат ошибочно зачисленной суммы	76-2
Сальдо – остаток де-			

нежных средств на конец периода	—		
------------------------------------	---	--	--

4. Организации (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории РФ в любом банке, уполномоченным ЦБ на проведение операций с иностранными валютами. Для отражения операций о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту - списание денежных средств. К счету 52 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Валютные счета внутри страны.
2. Валютные счета за рубежом.

Валютные операции регламентируются законом «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. и ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

С 1 января 2007 года вступила в силу новая редакция закона «О валютном регулировании и валютном контроле». В результате отменены многие нормы валютного законодательства. Теперь российские организации, проводя валютные операции, не обязаны использовать специальные счета, резервировать денежные средства на счетах в банке, предварительно регистрировать счета и вклады за пределами РФ, продавать поступившую валютную выручку. Вместе с тем некоторые требования валютного законодательства необходимо выполнять и после 1 января 2007 года. Например, не отменена обязанность резидента по возврату в Россию денежных средств, причитающихся ему по внешнеэкономическому контракту. Новый закон разрешает проведение любых операций по валютному счету, исключение составляют операции по движению капитала. С 1 мая 2006 года ЦБ отменил обязательную продажу иностранной валюты. До отмены обязательной продажи к первому субсчету необходимо было открывать субсчета второго порядка:

52.1.1 Транзитный валютный счет.

52.1.2 Текущий валютный счет.

52.1.3 Специальный транзитный валютный счет.

Из-за отмены обязательной продажи валюты в настоящее время отпала необходимость в открытии этих субсчетов.

В настоящее время организации, через уполномоченные банки, могут свободно продавать и покупать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке.

Корреспонденция счетов по продаже иностранной валюты на внутреннем валютном рынке отражается в бухгалтерском учете следующими записями.

Дт счета 57 Кт счета 52 - Списана валюта на продажу.

Дт счета 51 Кт счета 91 - Рублевые средства от продажи зачислены на расчетный счет.

Дт счета 91 Кт счета 57 - Списана проданная валюта по курсу ЦБ на дату продажи.

Дт счета 91 Кт счета 76 - Начислено комиссионное вознаграждение банку.

Дт счета 76 Кт счета 51,52 - Перечислено комиссионное вознаграждение банку.

Дт счета 57 Кт счета 91 или Дт счета 91 Кт счета 57 - На величину положительной курсовой разницы.

Дт счета 91/9, Кт счета 99 или Дт счета 99 Кт счета 91 - На выявленный финансовый результат от продажи валюты.

Приобретение валюты на внутреннем валютном рынке отражается следующими записями.

Дт счета 57 Кт счета 51 - Списаны рублевые средства на приобретение валюты

Дт счета 52 Кт счета 57 - Приобретенная валюта зачислена на валютный счет

Дт счета 57 Кт счета 91 или Дт счета 91 Кт счета 57 - На величину положительной курсовой разницы

Дт счета 91 Кт счета 76 - Начислено комиссионное вознаграждение банку.

Дт счета 76 Кт счета 51,52 - Перечислено комиссионное вознаграждение банку.

5. Организации могут открывать в банках специальные, используемые для отражения движения денежных средств, учитываемых обособлено, по целевому назначению. Для отражения этих операций используется счет 55 «Специальные счета в банках», по дебету которого учитываются поступления денежных средств на специальные счета, а по кредиту – списание. К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Аккредитивы.
2. Чековые книжки.
3. Депозитные счета и др.

На субсчете 1 отражается движение денежных средств в аккредитивах. Списание денежных средств для открытия аккредитива отражается записью: Дт счета 55/1 Кт счетов 51, 52, 66 и др.

По мере использования аккредитива их списывают с кредита счета 55/1 в дебет счета 60 или других аналогичных счетов. Неиспользованные средства в аккредитивах отражают по дебету счетов 51, 52 и кредиту счета 55/1.

На субсчете 2 учитывают движение средств, находящихся на чековых книжках. Выдача чековых книжек банком отражается записью Дт счета 55 Кт счетов 51, 52 66. При приобретении материальных ценностей на суммы использованных чеков, предъявленных к оплате в банк – Дт счетов 60, 76 Кт счета 55 субсчет 2. Суммы неиспользованных чеков возвращаются на расчетный и другие счета записью – Дт счета 51,52 Кт счета 55/2.

Вложения денежных средств в банковские вклады учитываются на субсчете 3. Перечисление денежных средств по вкладам отражается по дебету счета 55 и кредиту счета 51 или 52. При возвращении вклада производится обратная запись. С 1 января 2003 года в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» депозитные вклады должны учитываться в составе финансовых вложений.

На счете 55 на отдельном субсчете отражаются денежные средства, перечисленные для приобретения банковских карт, которые используются работниками организации для оплаты услуг, хозяйственных расходов и другие нужды.

Приобретение банковских карт отражается записью: Дт 55 Кт 51. Выдача банковских карт конкретному работнику - Дт 71 Кт 55. Оплата расходов по банковской карте - Дт 10, 26 и другие счета Кт 71. Некоторые операции по движению денежных средств на специальных счетах представлены в таблице 5.

Таблица 6. Корреспонденция по счету 55 «Специальные счета в банках»

Д	Счет 55 «Специальные счета в банках»		К
Поступление денег в кассу	Корреспондирующий счет	Выдача денег из кассы	Корреспондирующий счет
Сальдо – остаток денежных средств на начало периода	—		
При открытии аккредитивов, выдаче чековых книжек за счет собственных средств или кредитов банка	51, 52, 66, 67	В оплату расходов целевого назначения При возврате неиспользованных средств в аккредитивах, чеков	07, 10, 60 и др. 51, 52
На текущие счета филиалов и структурных единиц организации, выделенных на отдельный баланс	51, 52	В оплату счетов поставщиков и подрядчиков	60, 76
Целевого финансирования	86	В оплату текущих расходов филиалов и структурных единиц организации, выделенных на отдельный баланс	79

Сальдо – остаток денежных средств на конец периода	—	При возврате целевого финансирования	86
--	---	--------------------------------------	----

6. Порядок проведения инвентаризации регламентируется Законом « О бухгалтерском учете» (1996 год с изменениями), Методическими рекомендациями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (от 1995 г) и другими нормативными актами. Инвентаризация обязательно проводится в следующих случаях: перед составлением годовой отчетности в случае смены материально - ответственного лица, при реорганизации организации, в случае чрезвычайных ситуациях, в случаях хищений имущества.

Во всех остальных случаях сроки и количество инвентаризаций в отчетном году определяются руководителем предприятия и закрепляются в Учетной политике организации. Результаты инвентаризации заносятся в инвентаризационные описи, формы которых унифицированы и представлены в Альбоме унифицированных форм по отражению результатов инвентаризации. Излишки, выявленные в результате инвентаризации, приходуются в кассу – Дт 50 Кт 91. Недостача денежных средств отражается по дебету счета 94 и кредиту счета 50, а затем списывается на виновных лиц – Дт 73 Кт 94, а при их отсутствии или отказе судом во взыскании относится на финансовый результат организации - Дт 91 Кт 94.

Контрольные вопросы к теме

1. Какие счета предназначены для учета денежных средств? Назовите номер раздела Плана счетов для учета денежных средств.
2. Какими документами оформляются кассовые операции?
3. Всегда ли обязательна на расходных кассовых ордерах подпись руководителя?
4. Допускаются ли исправления в приходных и расходных кассовых ордерах?
5. Каким образом осуществляется учет денежных документов?
6. Назовите особенности ведения кассовой книги.
7. Какие субсчета открываются к счету 50?
8. Как осуществляется учет переводов в пути?
9. Какой документ представляет банк организации для проверки записей по расчетным (валютным) счетам?
10. Какой документ является основанием для записи операций в журнал-ордер 1?
11. Какой документ является основанием для записи операций в журнал-ордер 2?
12. Какие субсчета открываются к счету 55?

13. Дайте определение аккредитива.
14. Расскажите порядок открытия расчетных счетов в банке.
15. Какими первичными документами оформляется сдача денег на расчетный счет в банке и их получение с расчетного счета?

Тема 3. Учет текущих обязательств и расчетов.

1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженностей.
2. Виды безналичных расчетов.
3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
5. Учет расчетов по налогам и сборам.
6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
7. Учет расчетов с подотчетными лицами.
8. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
9. Учет расчетов с учредителями.
10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.
11. Учет внутрихозяйственных расчетов.
12. Учет расчетов при использовании обязательств третьим лицом и путем перемены лиц в обязательстве.
13. Учет расчетов по посредническим операциям.
14. Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженностей. Учет и порядок образования резервов по сомнительным долгам.

1. В результате хозяйственных взаимоотношений между организациями возникают различные расчеты. Их виды представлены на рисунке 7.

Рис. 7. Виды расчетов между организациями



Все расчеты, производимые организациями, оформляются договорами, в результате заключения которых возникают обязательства. Момент возникновения обязательства определяет период, в котором оно принимается к бухгалтерскому учету. Классификация обязательств представлена на рисунке 8.

Рис. 8. Классификация обязательств



Для учета расчетных операций в Плане счетов предназначен VI раздел «Расчеты», включающий в себя счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 63 «Резерв по сомнительным долгам»;
- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Счета для учета обязательств и расчетов представлены на рисунке 9.

Рис. 9. Счета для учета обязательств и расчетов



Дебиторская задолженность – это задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им в подотчет суммы и др.). В основном она учитывается на счетах 62, 71, 76.

Кредиторская задолженность – это задолженность данной организации другим организациям, работникам и другим лицам. Она отражается на счетах 60, 62, 66, 67, 68, 69.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженность отражаются по их видам. По истечению сроков исковой давности дебиторская и кредиторская задолженность подлежат списанию. Общий срок исковой давности в соответствии с ГК установлен в 3 года (ст. 196). Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательств.

Дебиторская задолженность с истекшими сроками исковой давности в конце года списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и оформляется записью:

Дт счета 91 Кт счетов 62, 76.

или

Дт счета 63 Кт счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Кредиторская задолженность с истекшими сроками списывается на финансовый результат организации и оформляется записью:

Дт счетов 60, 76 и Кт счета 91.

2. Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами, либо в виде безналичных платежей. В процессе учета расчетных операций необходимо отражать два момента:

- начисление задолженности, т.е. предъявление счета к оплате. При этом на активных счетах увеличивается дебиторская задолженность, на пассивных счетах увеличивается кредиторская задолженность.

– погашение задолженности (оплата, перечисление денежных средств). В этом случае уменьшаются дебиторская и кредиторская задолженности.

Регистры аналитического и синтетического учета расчетных операций построены линейно-позиционным способом. По каждому дебитору и кредитору показываются остатки задолженности на начало периода, обороты по дебету и кредиту счета, остатки задолженности на конец периода. Последовательность оформления расчетных операций представлена на рисунке 10.

Рис. 10. Схема учета расчетных операций



Формы безналичных расчетов установлены ст. 862. ГК Положением ЦБ от 03.10.02.

«О безналичных расчетах в Российской Федерации»:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо;
- расчеты чеками;
- расчеты по аккредитиву.

Формы безналичных расчетов выбираются организациями самостоятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых организациями с банком. Выбор наиболее рациональной формы расчетов позволит сократить разрыв между временем получения покупателями товарно-материальных ценностей и совершением платежа, ликвидировать образование необоснованной кредиторской задолженности и рост остатков товарно-материальных ценностей в пути.

Структура безналичных и наличных расчетов в РФ выглядит следующим образом: 0,08% всех расчетов осуществляются чеками, 80% – платежными поручениями, 0,024% – банковскими картами, 7% – векселями, документами на инкассо, и прочими формами безналичных платежей, 13% составляют наличные расчеты.

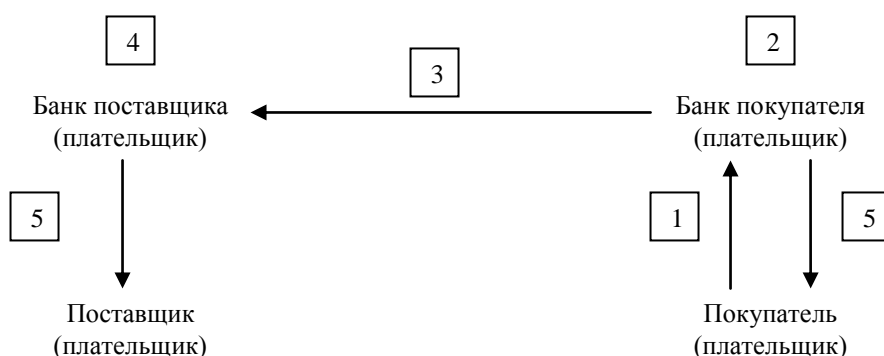
Основными принципами безналичных расчетов являются:

- правовой режим осуществления расчетов и платежей;
- осуществление расчетов по банковским счетам;
- поддержание ликвидности на уровне, обеспечивающем бесперебойное осуществление платежей;
- наличие акцепта (согласия) плательщика на платеж;
- срочность платежа;
- контроль всех участников за правильностью совершения расчетов, соблюдением установленных положений о порядке их проведения;
- имущественная ответственность за несоблюдение договорных условий.

Соблюдение принципов в совокупности позволяет обеспечить соответствие расчетов предъявляемым требованиям своевременности, надежности, эффективности.

Платежное поручение представляет собой письменное распоряжение владельца счета банку о перечислении определенной суммы с его счета на счет указанного плательщиком лица в том же или другом учреждении банка в срок, предусмотренный законом, если более короткий срок не предусмотрен договором банковского счета. Порядок расчета платежными поручениями представлен на рисунке 11.

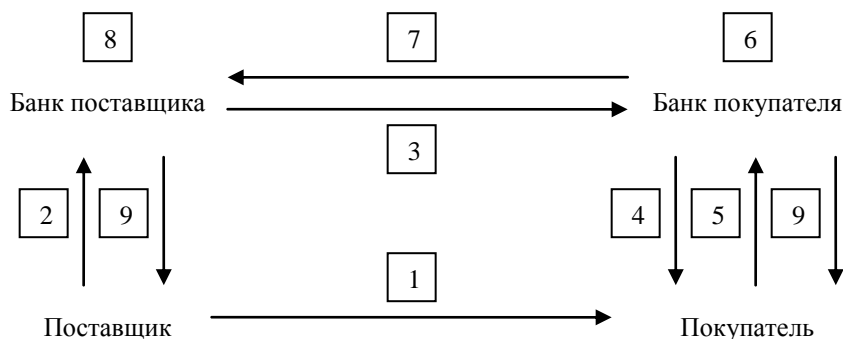
Рис. 11. Расчеты платежными поручениями



1 – плательщик представляет в банк платежное поручение; 2 – банк покупателя списывает со счета плательщика деньги; 3 – банк покупателя направляет в банк поставщика (получателя) платежные поручения; 4 – банк поставщика (получателя) зачисляет на его счет деньги в соответствии с платежным поручением; 5 – банки выдают своим клиентам выписки с расчетных счетов.

Расчеты платежными требованиями – поручениями представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить на основании приложенных к нему отгрузочных и товарных документов стоимость поставленной по договору продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Порядок расчетов платежными требованиями представлен на рисунке 12.

Рис. 12. Расчеты платежными требованиями



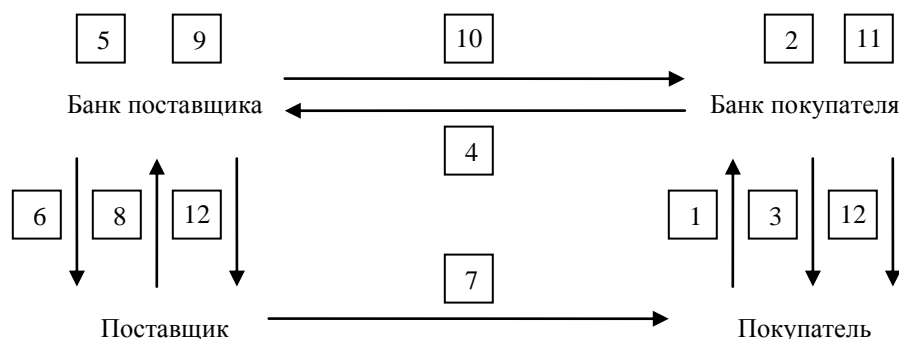
1 – поставщик представляет покупателю расчетные и отгрузочные документы на отгруженную ему продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; 2 – поставщик сдает в банк на инкассо платежные требования при реестре; 3 – банк поставщика пересылает в банк покупателя платежные требования; 4 – банк покупателя передает покупателю платежные требования для акцепта; 5 – покупатель акцептует платежные требования; 6 – банк списывает деньги со счета покупателя; 7 – пересылает исполненные платежные требования в банк поставщика; 8 – банк поставщика зачисляет деньги на счет поставщика; 9 – банки выдают своим клиентам выписки из расчетных счетов и платежные требования.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его поставщика, в силу которого банк, открывший аккредитив (банк-эмитент) будет производить платежи поставщику сам или предоставляет полномочия другому банку (исполняющему банку) производить такие платежи на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя против представленных поставщиком соответствующих документов. Порядок расчетов по аккредитивам представлен на рисунке 13.

Чек – письменное распоряжение плательщика своему банку уплатить с его счета держателю чека определенную денежную сумму. Различают денежные и расчетные чеки. Порядок расчетов чеками представлен на рисунке 14.

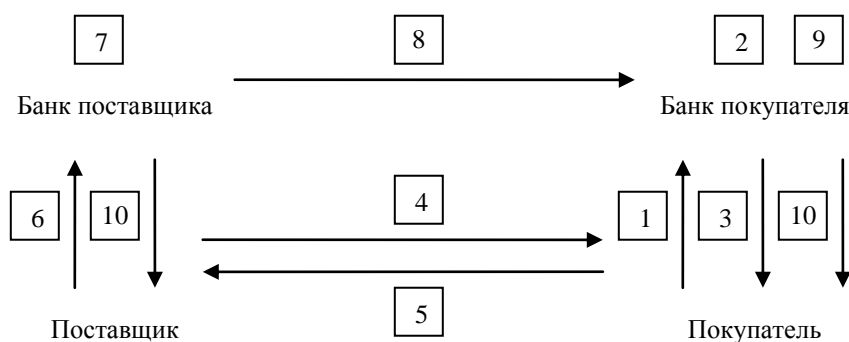
Вексельная форма расчетов представляет собой расчеты между поставщиком и плательщиком за товары и услуги с отсрочкой платежа на основе специального документа векселя. Вексель - это безусловное письменное долговое обязательство строго установленной законом формы, дающее его владельцу (векселедержателю) беспорное право при наступлении срока требовать от должника уплаты обозначенной в векселе денежной суммы. Различает два вида векселей: простые и переводные.

Рис. 13. Расчеты по аккредитивам



1 – покупатель представляет в банк аккредитив (ф. 0401063); 2 – в банке покупателя открывается аккредитив путем бронирования средств на счете «Аккредитивы»; 3 – покупателю выдается распiska банка об открытии аккредитива; 4 – банк покупателя извещает банк поставщика об открытии аккредитива; 5 – в банке поставщика открывается аккредитив на счете «Аккредитивы к оплате»; 6 – поставщик извещается об открытии аккредитива; 7 – поставщик отгружает продукцию покупателю; 8 – поставщик предъявляет реестр счетов и отгрузочные документы на получение средств аккредитива; 9 – в банке поставщика зачисляется сумма реестра счетов с аккредитива на счет поставщика, аккредитив в банке поставщика закрывается; 10 – документы об оплате передаются банку покупателя; 11 – в банке покупателя списывается сумма оплаты со счета «Аккредитивы», аккредитив закрывается; 12 – клиентам банков выдаются выписки со счетов и документы.

Рис. 14. Расчеты чеками.



1 – покупатель представляет в банк заявление на получение чеков и платежное поручение на депонирование сумм (если оно не осуществляется); 2 – в банке покупателя бронируются средства на отдельном счете; 3 – покупателю выдаются чеки и чековая карточка; 4 – поставщик предъявляет покупателю документы на отгруженную продукцию, выполненные работы, услуги; 5 – покупатель выдает чек поставщику; 6 – поставщик предъявляет чек в банк поставщика при реестре чеков; 7 – в банке поставщика зачисляются средства на счет поставщика; 8 – банк поставщика предъявляет чек для оплаты банку покупателя; 9 – банк покупателя списывает сумму чека с расчетного или отдельного счета; 10 – банки выдают клиентам выписки из счетов в банке.

Простой вексель (соло – вексель) – документ, содержащий простое и ничем не обусловленное обязательство векселедателя (должника) уплатить определенную сумму денег в определенный срок и в определенном месте получателю средств или его приказу. Простой вексель выписывает сам плательщик и по существу он является его долговой распиской. Переводной вексель (тратта) – документ, содержащий безусловный приказ векселедателя

(кредитора) плательщику об оплате указанной в векселе денежной суммы третьему лицу или его приказу. В отличие от простого в переводном векселе участвуют не два, а минимум три лица: векселедатель, выдающий вексель (трассант), плательщик, к которому обращен приказ произвести платеж по векселю (трассат), векселедержатель – получатель платежа по векселю (ремитент).

Инкассо – это банковская операция, при которой банк берет на себя обязательство получить от имени и за счет клиента деньги и (или) акцепт платежа от третьего лица по представленным на инкассо документам. Платежи в порядке инкассо могут осуществляться как с акцептом, так и без акцепта плательщика в случаях, предусмотренных законодательством или договором между контрагентами. При этой форме расчетов платеж производит банк, обслуживающий покупателя.

Простое (чистое) инкассо – операция, по которой банк обязуется получить деньги с третьего лица на основании платежного требования, не сопровождаемого коммерческими документами и выставленного фирмой – клиентом через банк.

Документарное или коммерческое инкассо – операция, в результате которой банк должен предъявить третьему лицу полученные от фирмы-клиента документы, как правило, товарораспорядительные, и выдать их этому лицу только против платежа.

3. К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, воды, газа и др.), а также выполняющие разные работы (ремонт основных средств и др.). Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту счета отражается задолженность организации перед поставщиками и подрядчиками, а по дебету – уменьшение задолженности. Учет по счету 60 ведется методом начисления, то есть по факту совершения операций независимо от времени их оплаты. На счете 60 ведутся расчеты по следующим операциям:

- за товарно-материальные ценности;
- за выполненные работы;
- за потребленные услуги;
- за исполнение договоров строительного подряда;
- за использование НИОКР;
- и за другие виды работ и услуг.

Если в организации операции по заготовлению материалов отражаются без использования счетов 15, 16, то приобретение материалов от поставщиков отражается в учете

следующими записями:

Дт 10 Кт 60 – На фактическую себестоимость поступивших материалов.

Дт 19 Кт 60 – Отражен НДС по приобретенным материалам.

Дт 60 Кт 51, 52, 55 и др. счетов – Оплачены счета поставщиков.

При отражении операций с использования счетов 15, 16 корреспонденция счетов выглядит следующим образом:

Дт 15 Кт 60 – На сумму предъявленных к оплате счетов поставщиков.

Дт 19 Кт 60 – На суммы НДС по приобретенным материалам.

Дт 10 Кт 15 – Материалы приняты к учету (по учетным ценам)

Дт 20, 23и др. Кт 10 – Материалы списаны на производство.

Дт 16 Кт 15 – Списываются отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости.

Дт 60 Кт 51, 52, 55 – Перечислено поставщикам за материалы.

При приобретении основных средств оформляются следующие записи:

Дт 08 Кт 60 – На предъявленные к оплате счета.

Дт 19 Кт 60 – На суммы НДС.

Дт 01 Кт 08 – Основные средства приняты к учету.

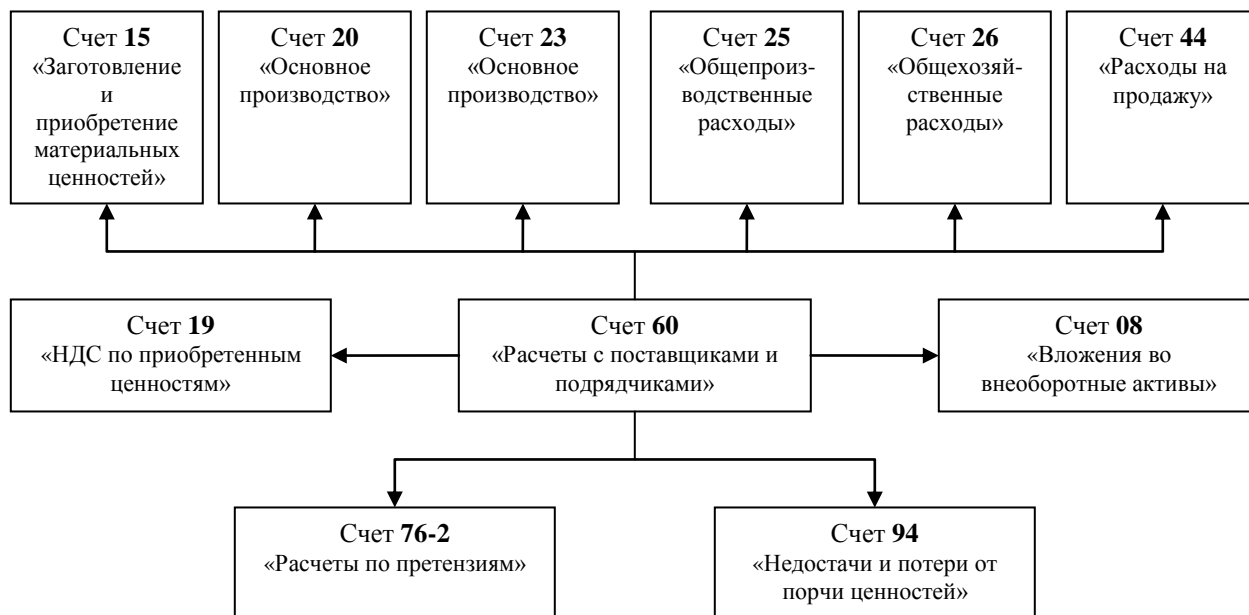
На счете 60 ведутся также расчеты за выполненные подрядчиками строительные и ремонтные работы. При этом составляются записи, аналогичные приобретению основных средств.

Если при приемке товарно-материальных ценностей обнаружена недостача, то выставляется претензия – Дт счета 76/ 2 и Кт счета 60. схема отражения операций по учета расчетов с поставщиками представлена на рисунке 15.

При поступлении в организацию материалов без документов (неотфактурованные поставки), их следует ставить на учет исходя из цены, которая была указана в договоре, а после получения документов при соответствии цен указать НДС, при несоответствии цен ранее произведенную запись (Дт10 Кт 60) сторнируют и составляют корреспонденцию счетов на фактическую себестоимость поступивших материалов. При этом для оформления материалов, поступивших без документов, используют Акт о приемке материалов, который утверждается членами приемной комиссии с участием представителя поставщика. Во всех остальных случаях материальные ценности, полученные от поставщиков принимаются к учету по приходным ордерам.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется по каждому предъявленному счету и в разрезе поставщиков.

Рисунок 15. Отражение операций по учету расчетов с поставщиками.



При журнально-ордерной форме учета учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется в журнале ордере №б. В нем синтетический учет сочетается с аналитическим учетом.

При автоматизации учета составляются машинограммы синтетического и аналитического учета.

На счете 60 ведется также учет расчетов по выданным авансам. Для этого к 60 счету открывают специальный субсчет «Расчеты по выданным авансам». Выдача аванса оформляется записью: Дт 60/2 Кт 51. Поступление материалов – Дт 10 Кт 60/1. Зачет сумм ранее выданных авансов – Дт 60/1 Кт 60/2. На суммы непогашенного долга – Дт 60/1 Кт 51, 55 и др.

Если расчеты с поставщиками ведутся в иностранной валюте, то к счету 60 также открывают отдельный субсчет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками в иностранной валюте», возникающие при этом положительные курсовые разницы отражают записью: Дт счета 60 и Кт счета 91, а отрицательные – Дт 91 и Кт 60.

Для организации расчетов с поставщиками и подрядчиками с использованием векселей к 60 счету также открывается отдельный субсчет.

4. При отгрузке продукции покупателям, продаже неиспользуемых материалов, оказании на сторону услуг, возникающая дебиторская задолженность учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету учитывается задолженность покупателей за отгруженную продукцию, материалы, основные средства, выполненные на сторону работы, а по кредиту – погашение этой задолженности.

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дт счета 62; Кт счета 90.

При продаже амортизируемого имущества (основных средств, нематериальных активов), стоимость имущества по ценам продажи списывают в Дт счета 62 и Кт счета 91.

Поступившие платежи за проданную продукцию, товары, имущество отражают по дебету счетов 50, 51, 52, 55 и кредиту счета 62.

На счете 62 отражаются также суммы полученных авансов и предварительной оплаты. Для этого открывают отдельный субсчет «Расчеты по авансам полученным» и производят запись: Дт счета 51 и Кт счета 62. При учете расчетов с использованием векселей также открывается субсчет «Векселя полученные», и дебиторская задолженность числится на этом субсчете до оплаты векселя.

Документы на отгруженную продукцию (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и др.) регистрируются в Журнале учета выданных счетов фактур, Книге продаж.

Аналитический учет по счету 62 должен вестись по каждому предъявленному покупателем счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю. Аналитический учет расчетов с покупателями и заказчиками при журнально-ордерной форме учета ведут в ведомостях учета реализации продукции, работ, услуг. Итоги из ведомости заносятся в Журнал – Ордер № 11, а из нее в Главную книгу.

При автоматизированном учете регистрами аналитического и синтетического являются машинограммы: оборотно-сальдовая ведомость по счету 62, анализ счета 62 и др.

На счете 62 расчеты с покупателями и заказчиками могут вестись в иностранной валюте (на отдельном субсчете), возникающие при этом положительные курсовые отражают записью: Дт счета 62 и Кт счета 91, а отрицательные – Дт 91 и Кт 62.

5. Для учета расчетов по налогам и сборам в плане счетов предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». По кредиту счета отражаются начисленные суммы налогов и сборов, а также штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов, а по дебету – перечисленные суммы налогов и сборов.

Начисленные налоги, сборы, пошлины отражаются по кредиту счета 68 и дебету различных счетов в зависимости от источника возмещения, а именно:

- относимые на счета продажи (90,91) – НДС и акцизы;
- включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг и капитальных вложений (08, 20,

- 23, 25, 26, 29, 97, 44) – транспортный налог, налог на воду, и др.;
- уплачиваемые за счет прибыли до ее налогообложения (91) - налог на имущество и др.;
 - уплачиваемые из прибыли (99) – налог на прибыль;
 - уплачиваемые за счет доходов физических лиц (70) – налог на доходы с физических лиц.

Перечисленные суммы налогов и сборов отражаются записью – Дт счета 68 и Кт счета 51. Для учета сумм НДС, кроме счета 68, используется также счет 19 «НДС по приобретенным ценностям». На счете 19 организация отражает суммы НДС, оплаченные в момент приобретения материалов, товаров и других ценностей:

Дт 19 Кт 60 – Отражен НДС по приобретенным ценностям;

Дт 68 Кт 19 – Суммы НДС по приобретенным ценностям списаны на уменьшение задолженности в бюджет;

Дт 60 Кт 51 – Перечислено поставщикам за приобретенные ценности.

Для учета начисленных сумм налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/2002 – «Учет налога на прибыль», вначале определяют величину условного расхода по налогу на прибыль, затем он корректируется на величину отложенных активов, обязательств, и определяется величина текущего налога, подлежащего уплате в отчетном периоде (Дт 99 и Кт 68).

Учет расчетов по налогам и сборам на счете 68 ведется в разрезе каждого налога и сбора и по отдельным субсчетам счета 68, сальдо может быть и дебетовым и кредитовым.

6. В соответствии со второй частью НК РФ с 01.01.01. введен единый социальный налог (ЕСН), зачисляемый в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования.

Объектом налогообложения для исчисления налога признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям.

Взносы исчисляются по каждому фонду в отдельности по установленной ставке, которые дифференцированы в зависимости от налогооблагаемой базы. Например, в настоящее время на доход одного работника до 280000руб. установлена ставка: в Федеральный бюджет – 20%, в Фонд социального страхования – 2,9%, в Фонд обязательного медицинского страхования – 3,1% (из них в федеральный фонд – 1,1%, в территориальный – 2,0%).

На основании ФЗ от 24.07.2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, в Фонд социального страхования Российской Федерации, в

Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» предусмотрено перейти от уплаты единого социального налога к уплате страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

На 2010 год тарифы взносов во внебюджетные фонды для работодателей останутся в размерах, действующих в 2009 году ставок ЕСН, а с 2011 года увеличатся и составят 34%.

Для учета расчетов с органами социального страхования в Плане счетов предназначен счет 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения». По кредиту счета учитываются начисленные суммы органам социального страхования и обеспечения, а также начисленные суммы штрафных санкций за несвоевременную уплату налогов, а по дебету перечисленные суммы органам социального страхования. К счету 69 открываются следующие субсчета:

1. Расчеты по социальному страхованию.
2. Расчеты по пенсионному обеспечению.
3. Расчеты по медицинскому страхованию.

Начисленные суммы органам социального страхования и обеспечения в бухгалтерском учете относят на те же счета, на которые были отнесены начисленные суммы заработной платы, то есть на счета затрат. При этом производится запись:

Дт 20, 23, 25, 26, 28, 29, 10, 15, 44, 08, 99, 97 и др. Кт 69.

Перечисленные суммы органам социального страхования отражаются записью:

Дт 69 Кт 50, 51, 55.

Часть сумм средств социального страхования используется для выплаты пособий по беременности и родам, пособий на детей, пособий по временной нетрудоспособности и др. При этом первые два дня болезни оплачивает работодатель. Начисление работникам организации указанных пособий отражаются записью: Дт счета 69 Кт счета 70.

При расчете заработной платы по больничному листу учитывается средний заработок за 12 месяцев и страховой стаж. При стаже до 5 лет выплачивается 60% заработка, от 5 до 8 лет – 80%, от 8 лет – 100% заработка.

7. Подотчетными суммами называются денежные средства, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

Размер суточных определяется организацией самостоятельно, при этом максимальный размер суточных не ограничен. Однако необходимо иметь в виду, что при

определении налогооблагаемой суммы прибыли суточные признаются в пределах норм, установленных правительством.

Организация может выдавать денежные средства на хозяйственные нужды, на командировки, на представительские расходы, для приобретения денежных документов и на другие нужды. Денежные средства выдаются на основании расходного кассового ордера. На использованные суммы подотчетные лица представляют авансовый отчет, где на оборотной стороне представляется полный отчет об использовании сумм с приложением всех документов, подтверждающих расход (авиабилеты, счета, товарные чеки, счета за телефонные разговоры и др.).

Суммы в подотчет разрешается выдавать лишь тем работникам, у которых нет задолженности по ранее выданным суммам. Список подотчетных лиц, которым разрешено выдавать денежные средства, утверждается приказом руководителя организации.

Авансовый отчет должен быть представлен в трехдневный срок по возвращению из командировки, если командировки была в пределах РФ и в течение 10 дней – за пределами РФ.

Расчеты подотчетными лицами учитываются на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету счета учитываются суммы, выданные в подотчет, а также суммы, выданные в возмещение перерасхода по авансовому отчету, а по кредиту – использование выданных сумм и возврат неиспользованных сумм.

Суммы, выданные в подотчет, отражаются записью:

Дт 71 Кт 50,51

При списании использованных сумм производится запись по кредиту счета 71 и дебету счетов 10, 23, 25, 26, 41, 44 и др.

Неиспользованные суммы аванса сдаются в кассу – Дт 50 Кт 71.

Невозвращенные в трехдневный срок суммы списываются на счет 94 «Недостачи и потери» и оформляются записью: Дт 94 Кт 71, а затем взыскиваются – Дт 70, 73 Кт 94.

Аналитический учет по счету 71 ведется в разрезе каждого подотчетного лица в журнале-ордере №7, а при автоматизированной форме учета в соответствующих машинограммах.

Основанием для записей в журнал – ордер № 7 служат расходные кассовые ордера и авансовые отчеты. Схема учета расчетов с подотчетными лицами представлена на рисунке 16.

Рис. 16. Схема учета расчетов с подотчетными лицами.



Для учета расчетов по загранкомандировкам к счету 71 открывается отдельный субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте». При этом производятся следующие записи:

Дт 57 Кт 51 – Списаны средства для приобретения валюты;

Дт 52 Кт 57 – Приобретенная валюта зачислена на валютный счет;

Дт 50 Кт 52 – В кассу получена иностранная валюта;

Дт 71 Кт 50 – Валюта выдана подотчетному лицу;

Дт 26 Кт 71 – Представлен авансовый отчет об использовании валюты;

Дт 50 Кт 71 – Неиспользованная валюта возвращена в кассу и в тот же день сдана на валютный счет – Дт 52 Кт 50.

Дт 71 Кт 91 или Дт 91 Кт 71 – Отражены курсовые разницы по операциям с иностранной валютой.

8. Для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами, с депонентами, используется синтетический счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». По дебету отражаются суммы, подлежащие взысканию с работников, а по кредиту – погашенные работниками суммы. К счету 73 открываются следующие субсчета:

1. Расчеты по представленным займам.
2. Расчеты по возмещению материального ущерба.

На субсчете 1 отражаются расчеты с работниками по выданным им займам на индивидуальное жилищное строительство, приобретение квартир и другие подобные нужды.

На суммы выданного займа производится запись – Дт 73/1 Кт 50. Возвращение займа – Дт 50 Кт 73/1, а при удержании из заработной платы – Дт 70 Кт 73/1.

На субсчете 2 учитываются расчеты по возмещению материального ущерба причиненного работником организации в результате хищений и недостач товарно-материальных ценностей, брака, и других видов ущерба.

Суммы, подлежащие взысканию с работников организации, списываются в дебет счета 73/2 с кредита счетов 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов». Взысканные с работников суммы удержаний относят в кредит счета 73/2 и дебет счетов 70 (на сумму удержаний из заработной платы), 91 (при отказе во взыскании ввиду отсутствия виновного лица).

9. Для учета расчетов с учредителями предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями». Структура счета представлена на рисунке 17.

Рис. 17. Структура счета 75 «Расчеты с учредителями».



К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Расчеты по вкладам в уставной капитал.
2. Расчеты по выплате доходов.

Первый субсчет имеет структуру активного счета. В момент регистрации организации происходит формирование уставного капитала, на величину которого производится запись: Дт 75/1 Кт 80 (отражается задолженность учредителей по вкладам). Учредители могут вносить вклады в виде материалов, основных средств, НМА и других активов. При этом производятся следующие записи:

Дт 50, 51, 52 Кт 75/1 – Произведены вклады в виде денежных средств;

Дт 10, 43 Кт 75/1 – Вклады в виде оборотных средств;

Дт 08 Кт 75/1 – Вклады в виде основных средств.

На субсчете 2 отражают расчеты по выплате доходов. Второй субсчет имеет структуру пассивного счета. На сумму начисленного дохода производится запись: Дт 84 Кт 75/2. С суммы начисленного дохода удерживается налог на доходы с физических лиц: Дт 75/2 Кт 68.

Выданные учредителям суммы отражаются записью – Дт 75/2 Кт 50, 51.

Если учредитель является работником организации, то начисление дохода отражается записью – Дт 84 Кт 70.

10. Для учета операций по расчетам с разными дебиторами и кредиторами используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

1. Расчеты по имущественному и личному страхованию.
2. Расчеты по претензиям.
3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам.
4. Расчеты по депонированным суммам.

По субсчету 1 учитываются расчеты по страхованию имущества и жизни работников организации (за исключением расчетов по социальному и медицинскому страхованию).

Начисленные суммы страховых платежей отражаются записью – Дт 20, 23, 26, 28 Кт 76/1, а перечисленные суммы – Дт 76/1 Кт 51.

При наступлении страхового случая уничтоженное имущество списывается записью – Дт 76/1 Кт 10, 41, 43, 01. Некомпенсируемые страховыми организациями суммы потерь отражаются записью – Дт 91 Кт 76/1, а полученные организацией суммы страхового возмещения – Дт 51, 52, 55 Кт 76/1.

На субсчет 2 отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, банку, а также признанные организацией штрафы, пени, неустойки. При этом производятся следующие записи:

Дт 76/2 Кт 60 – На сумму предъявленных претензий поставщикам;

Дт 76/2 Кт 20, 23 – На суммы предъявленных претензий за брак, простой;

Дт 76/2 Кт 51 – На сумму претензий, предъявленных учреждениям банка за ошибочно списанные суммы;

Дт 91 Кт 76/2 – На суммы признанных к уплате штрафов, пени;

Дт 50, 51 Кт 76/2 – На суммы поступивших платежей по предъявленным претензиям.

На субсчете 3 учитываются расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убытками другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражают по дебету счета 76/3 и кредиту счета 91. Полученные доходы записывают по дебету счета 51, 52 и кредиту счета 76/3.

На субсчете 4 учитываются расчеты с работниками организации по невыплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей.

Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76/3 и дебету счета 70. При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76/4.

Аналитический учет по счету 76 ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

11. Организация в своей хозяйственной деятельности вступает во внутривозрастные отношения со своими филиалами, представительствами, и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. Для учета этих операций предназначен счет 79 «Внутривозрастные расчеты». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

1. Расчеты по выделенному имуществу.
2. Расчеты по текущим операциям.
3. Расчеты по договору доверительного управления и другие.

На субсчете 1 учитывают операции по передаче своим обособленным подразделениям оборотных и внеоборотных активов, что отражается следующими записями:

Дт 79/1 Кт 01 – Переданы обособленным подразделениям основные средства;

Дт 02 Кт 79/1 – На сумму амортизации переданных основных средств;

Дт 01 Кт 79/1 – Филиалы принимают на учет основные средства;

Дт 79/1 Кт 02 – На сумму амортизации принятых основных средств.

На субсчете 2 отражаются все расчетные операции не связанные с передачей имущества, например:

Дт 51 Кт 79/2 – На сумму денежных средств, полученных головной организацией;

Дт 79/2 Кт 62 – На величину выручки от реализации продукции, проданной филиалом.

На субсчете 3 отражаются расчетные операции по исполнению договоров доверительного управления:

Дт 79/3 Кт 01 – По договору доверительного управления переданы филиалу основные средства;

Дт 02 Кт 79/3 – На сумму амортизации переданных средств;

Дт 01 Кт 79/3 – Имущества принято доверительным управляющим на отдельный баланс;

Дт 79/3 Кт 02 – На сумму амортизации принятого имущества.

12. Дебиторская задолженность является объектом гражданских прав, входит в состав имущества и поэтому может быть объектом купли-продажи.

В соответствии с ГК продажа дебиторской задолженности осуществляется по договору цессии. Цессией (уступкой прав требований на дебиторскую задолженность) признается соглашение, в соответствии с которым одно лицо (цедент) передает свои права кредитора к должнику третьему лицу (цессионарию). Уступаемые права требования могут переходить в таком же объеме, в каком они были у цедента. Помимо прав и выгод по сделке цессионарий приобретает все риски по неисполнению должником всех обязательств.

По общему правилу для перехода прав третьему лицу согласие должника не требуется. Стороны договора цессии обязаны лишь уведомить его о состоявшейся сделке. Бухгалтерские записи у цедента и цессионария различны и выглядят следующим образом.

Бухгалтерский учет у цедента. Информация о дебиторской задолженности отражается на счетах 62 и 76. Уступка прав требований обуславливает возникновение прочих доходов и расходов, учитываемых на счете 91. По дебету счета 91 отражается учетная стоимость переданных долгов и понесенных в связи с этим затрат, а по кредиту – поступления, обусловленные отчуждением дебиторской задолженности. Сальдо счета 91 показывает финансовый результат от уступки прав. Для учета вышеназванных операций к счетам 62 и 76 открывают субсчет 2 «Расчеты по уступке прав требования» и производят следующие записи:

Дт 62/1 Кт 90 – Отгружена покупателю готовая продукция.

Так как платежи за отгруженную продукцию к установленному сроку не поступили, организация заключила договор цессии:

Дт 62/2 Кт 91 – Произведена уступка прав требования цессионарию;

Дт 91 Кт 62/1 – Списана учетная стоимость дебиторской задолженности;

Дт 51 Кт 62/2 – На расчетный счет зачислен долг цессионария;

Дт 99 Кт 91/9 – Отражен финансовый результат от уступки прав требования.

Бухгалтерский учет у цессионария. Цессионарий рассматривает приобретение прав требований на дебиторскую задолженность как финансовый актив и для учета этих

операций использует счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 5 «Приобретенные права требования». Оценка прав требования на счете 58 осуществляется в сумме фактических затрат на приобретение дебиторской задолженности. Доходы (расходы) по оказанию финансовой услуги так же отражаются на счете 91:

Дт 58/5 Кт 76 – Приобретены права требования у cedента;

Дт 76 Кт 51 – С расчетного счета уплачен долг cedенту;

Дт 62/1 Кт 91 – Должнику предъявлено требование об оплате.

Дт 91 Кт 58/5 – Списана учетная стоимость требования;

Дт 51 Кт 62/1 – На расчетный счет зачислен долг дебитора;

Дт 91/9 Кт 99 – Выявлен финансовый результат от оказания финансовой услуги.

13. Посреднические операции могут быть оформлены договорами купли-продажи или посредническими договорами по комиссионной продаже товаров. Согласно ГК РФ по договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента совершить одну или несколько сделок за вознаграждение от своего имени, но за счет комитента. Договор комиссии может быть как на продажу, так и на покупку.

Товары, взятые на комиссию, не являются собственностью комиссионера, поэтому учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». За выполненную работу комиссионер получает комиссионное вознаграждение.

По исполнении поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии (за исключением комиссионного вознаграждения).

Бухгалтерский учет у комиссионера:

Дт 004 – Взят товар на комиссию;

Кт 004 – Реализован товар, принятый на комиссию;

Дт 62 Кт 76 – Начислена выручка за реализованный товар;

Дт 51 Кт 62 – Получены денежные средства от реализации;

Дт 76 Кт 90 – Начислено комиссионное вознаграждение;

Дт 90 Кт 68 – С величины вознаграждения начислен НДС;

Дт 76 Кт 51 – Перечислены денежные средства комитенту.

Бухгалтерский учет у комитента:

Дт 45 Кт 41, 43 – Отгружена продукция комиссионеру, но право собственности на продукцию до получения отчета о продаже, остается у комитента;

Дт 76 Кт 90 – Начислена выручка на сумму реализованного товара;

Дт 90 Кт 68– Начислен НДС с выручки;

Дт 90 Кт 45 – Списана фактическая себестоимость товаров;

Дт 51 Кт 76 – На сумму полученных денежных средств от комиссионера;

Дт 44 Кт 76 – Начислено комиссионное вознаграждение;

Дт 19 Кт 76 – Отражен НДС с суммы комиссионного вознаграждения.

14. В конце года, перед составлением годовой отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности.

На основании данных проведенной инвентаризации дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности и другие долги, нереальные для взыскания, списываются на уменьшение финансового результата или резерва по сомнительным долгам. Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, списываются на финансовый результат организации (Дт 60, 76 Кт 91).

Дебиторская задолженность по результатам инвентаризации может быть списана за счет резерва по сомнительным долгам. Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу, в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга.

Суммы резерва учитываются на счете 63 «Резерв по сомнительным долгам». По дебету счета отражается использование сумм резерва, а по кредиту – суммы образованного резерва. Резерв формируется за счет финансового результата – Дт 91 Кт 63. Списание не востребовавшихся долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счетов 62, 76. В конце отчетного года неиспользованные суммы резерва присоединяют к финансовому результату, то есть суммы резерва не переходят на следующий год (Дт 63 Кт 91).

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, отражается в балансе в оценке нетто, т.е. за минусом сумм образованного резерва.

Контрольные вопросы к теме

1. Какой раздел Плана счетов предназначен для учета расчетов? Назовите счета, предназначенные для учета дебиторской и кредиторской задолженности.
2. Назовите основные формы безналичных расчетов.

3. Каков общий срок исковой давности?
4. Каковы особенности учета расчетов с использованием векселей?
5. Каков порядок расчетов с поставщиками и покупателями?
6. Какие субсчета открываются к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?
7. Каков порядок образования и использования резервов по сомнительным долгам?
8. Каков порядок расчетов с учредителями и акционерами?
9. На какой счет относят суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности?
10. Какой бухгалтерской записью оформляется оплата счетов поставщиков?
11. На каком счете учитываются суммы страховых возмещений, полученных организацией в соответствии с договором добровольного страхования?
12. На какой счет списываются не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов?

Тема 4. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.

1. Виды и формы оплаты труда.
2. Состав фонда заработной платы и выплат социального характера.
3. Первичные документы по учету труда и его оплаты.
4. Техника подсчета заработной платы.
5. Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда.
6. Учет удержаний из заработной платы.

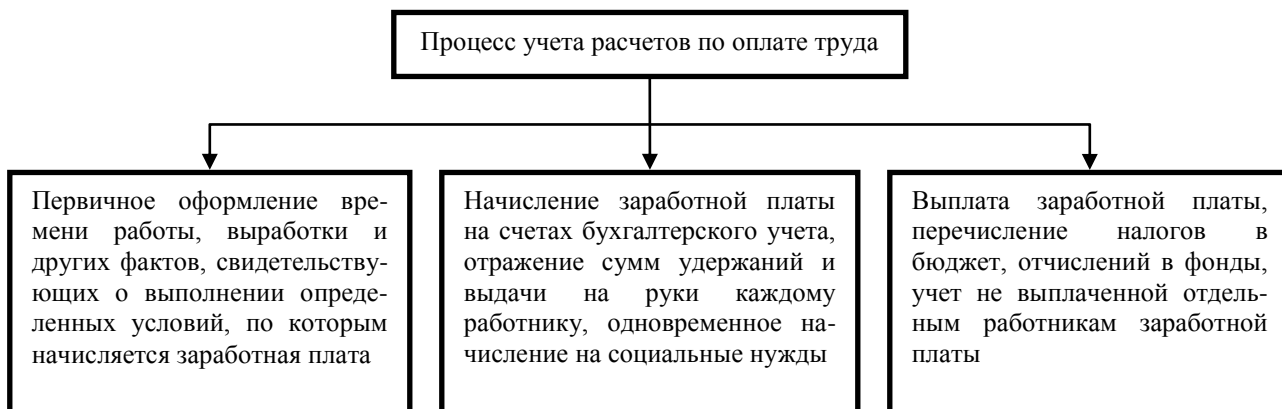
1. В ходе производственной деятельности у организации возникают взаимоотношения с работниками по оплате труда за выполненную работу, произведенную продукцию, отработанное время. Основными задачами учета труда и его оплаты являются:

- правильное и своевременное оформление документов по учету выработки и отработанного времени;
- правильное и своевременное начисление заработной платы и выдача ее в установленные сроки;
- правильное отнесение начисленных сумм заработной платы по объектам учета затрат;
- правильное начисление сумм единого социального налога;

- своевременное удержание налога на доходы физических лиц.

Процесс учета расчетов по оплате труда представлен на рисунке 18.

Рис. 18. Процесс учета расчетов по оплате труда.



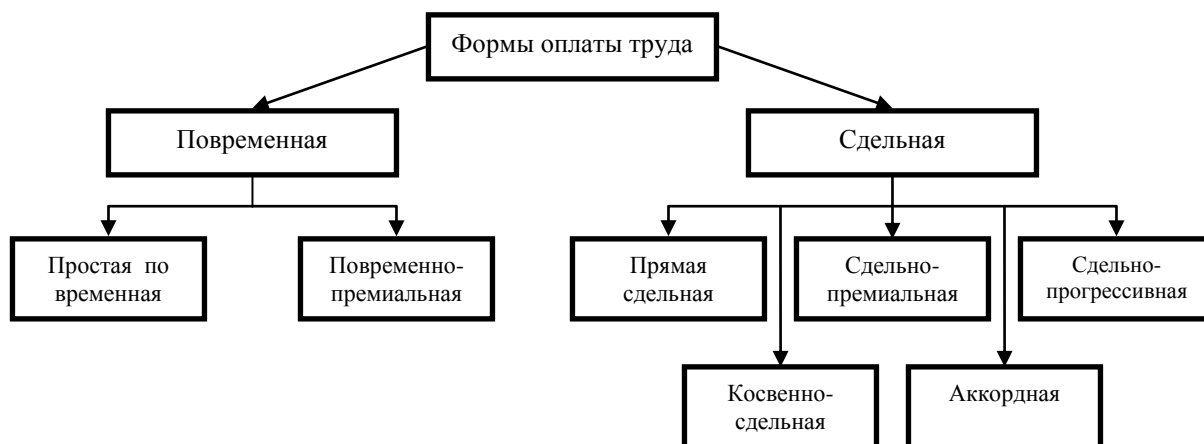
Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная. **Повременная форма** – это форма оплаты труда, при которой заработная плата определяется, исходя из тарифной ставки или оклада за фактически отработанное время. **Сдельная форма** – это форма оплаты труда, при которой заработная плата определяется из заранее установленного размера оплаты, за каждую единицу качественно выполненной работы или изготовленной продукции.

Повременная форма оплаты труда в свою очередь делится на простую повременную форму и повременно-премиальную. При **простой повременной системе** размер заработной платы определяется умножением часовой тарифной ставки на количество отработанных часов. При **повременно-премиальной системе** оплаты труда условиями коллективного договора (контракта) устанавливают процентную надбавку (месячную или квартальную премию) к месячной или квартальной заработной плате.

Сдельная оплата делится на следующие системы: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, сдельно-премиальная, аккордная, косвенно-сдельная. При **прямой сдельной системе** заработок устанавливается по заранее установленной расценке за каждую единицу произведенной продукции соответствующего качества. При **сдельно-прогрессивной системе** выработка рабочего в пределах установленной нормы оплачивается по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы – по повышенным сдельным расценкам. При **сдельно-премиальной системе** заработная плата рабочего складывается из заработка по основным сдельным расценкам, начисленного за фактическую выработку и премии за выполнение и перевыполнение установленных показателей труда. При **аккордной системе** размер оплаты выполненных работ устанавливается не за каждую

производственную операцию в отдельности, а за весь комплекс работ (аккордное задание). При **косвенно-сдельной системе** размер заработка работников (обычно вспомогательных рабочих) ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых ими рабочих. Формы и системы оплаты труда представлены на рисунке 19.

Рис. 19. Формы и системы оплаты труда.



2. Состав фонда заработной платы определен инструкцией Госкомстата России от 24.11.2000 г. В соответствии с ним фонд заработной платы в статистике труда – это сумма вознаграждений, предоставленных наемным работникам в соответствии с количеством и качеством труда, а также компенсаций, связанных с условиями труда.

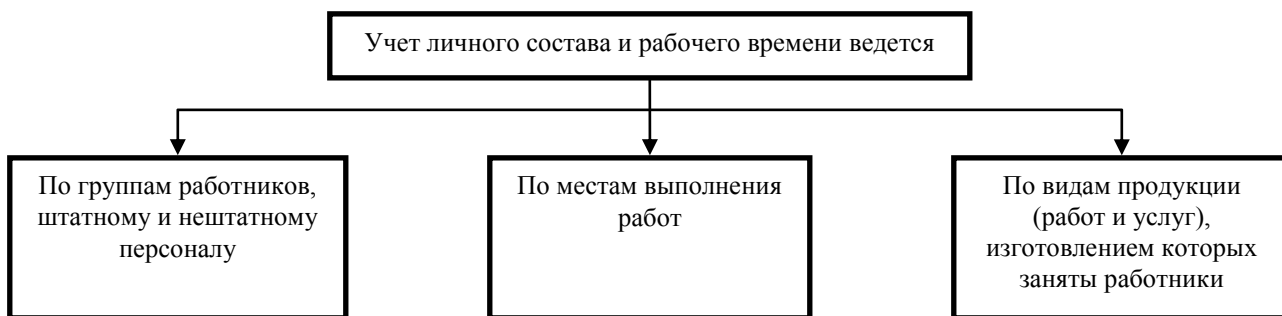
В состав фонда заработной платы входит:

- оплата за отработанное время;
- оплата за неотработанное время (отпуск);
- оплата жилья, питания, топлива;
- единовременные поощрительные и другие выплаты.

К выплатам социального характера относятся единовременные выплаты при выходе на пенсию, пособие при увольнении, стоимость подарков и другие аналогичные выплаты.

В инструкции изложены также расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера. К ним относятся отчисления в ЕСН, командировочные, представительские расходы, пособия и т.д. Учет личного состава и рабочего времени ведется по схеме, представленной на рисунке 20.

Рис. 20. Схема учета личного состава и рабочего времени.



3. Для учета личного состава, начисления и выплаты заработной платы используются унифицированные формы первичных документов, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 года. В составе этих документов отражается:

- приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма №Т-1 или форма №Т-1а);
- личная карточка работника (форма №Т-2) и личная карточка государственного служащего (форма №Т-2гс);
- штатное расписание (форма №Т-3);
- учетная карточка научного, научно-педагогического работника (форма №Т-4);
- приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (форма №Т-5);
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (форма №Т-6);
- график отпусков (форма №Т-7);
- приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма №Т-8);
- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма №Т-9);
- командировочное удостоверение (форма №Т-10);
- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма №Т-10а);
- приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма №Т-11);
- табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (форма №Т-12) и табель учета рабочего времени (форма №Т-13);
- расчетно-платежная ведомость (форма №Т-49);
- расчетная ведомость (форма №Т-51);
- платежная ведомость (форма №Т-53);
- журнал регистрации платежных ведомостей (форма №Т-53а);
- лицевые счета (форма №Т-54 и 54а);
- записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (форма №Т-60);
- записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником

(увольнении) (форма №Т-61).

Для выполнения конкретных работ организация может привлекать работников со стороны, с которыми заключает договора гражданско-правового характера. Договора регистрируются в бухгалтерии или в отделе кадров. Выполненные по договорам работы оплачивают по счету-заявлению исполнителя.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ можно использовать акт о приемке работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы (форма №Т-73).

4. При повременной оплате труда заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных ими часов или дней. Например, бухгалтеру организации Сафиной С.П. установлен оклад 7000 рублей. В июне 20... года она отработала 20 дней, а должна была по календарю отработать 23 дня. Определяем дневную тарифную ставку ($7000:23=304,35$). Следовательно, ее заработок составит ($304,35*20=6087$) рублей.

При повременно-премиальной системе оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. При прямой сдельной системе оплата осуществляется за число единиц изготовленной продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. Например, расценка за изготовление одного подшипника – 0,85 руб. Рабочий за месяц изготовил 6000 штук, следовательно, заработок за месяц составит ($0,85*6000=5100$) рублей.

При сдельно-прогрессивной системе оплаты труда заработок работника за продукцию, изготовленную в пределах установленной нормы, оплачивается по заранее установленным сдельным расценкам, а сверх более нормы – по более высоким. Например, сборщица Каюмова И.Е. собрала за месяц 350 выключателей. Сдельная расценка за единицу в пределах нормы (200 единиц) составляет – 8 рублей, от 200 до 300 единиц – 9 рублей, более 300 единиц – 10 рублей. Следовательно, заработок за месяц будет равен ($200*8)+(100*9)+(50*10)=3000$ рублей.

Сдельно-премиальная оплата труда предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, экономию материалов и т.п.). Все это разрабатывается в Положении о премировании. Например, рабочий обработал 150 фонарей. Сдельная расценка за единицу – 50 рублей. За работу без брака ему начислена премия в размере 20 % от заработной платы.

Следовательно, его заработок по сдельным расценкам составит ($150 \cdot 50 = 7500$) рублей, сумма премии будет равна – ($7500 \cdot 20\% : 100\% = 1500$) рублей, а общая сумма – 9000 рублей.

Косвенно-сдельная система оплаты труда, как правило, используется для оплаты труда рабочих, выполняющих вспомогательные работы по обслуживанию работников основного производства. Например, работнику, занятому на вспомогательных работах начисляется 80% заработка работников основного производства. Если заработная плата работника основного производства 5000 рублей, то работнику, занятому на вспомогательных работах будет начислено ($5000 \cdot 80\% : 100\% = 4000$) рублей.

Аккордная оплата предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производства определенного объема продукции. Например, работник цеха цветного литья занимается отливкой и зачисткой отлитых деталей. Расценка за единицу составляет 50 рублей. В течение месяца он изготовил 185 деталей, а обработал – 125. Размер его заработка будет равен ($125 \cdot 50 = 6250$) рублей.

На предприятиях существуют также различные виды доплат, надбавок. Например:

- доплата за условия труда;
- за совмещение профессий;
- за руководство бригадой;
- за работу в вечернюю смену и т.д.

Например: доплата за работы по напряженным нормам может составлять 18-20%, за условия труда (при наличии вредных условий) от 18% до 20%, за руководство бригадой – 8%, за работу в вечернее время от 10 до 20%.

Виды заработной платы представлены на рисунке 21.

Рис. 21. Виды заработной платы.



5. Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета отражаются начисленные суммы оплаты труда, пособий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету – выплаченные суммы, удержания из начисленных сумм и не выплаченные в срок суммы оплаты труда.

На суммы начисленной оплаты труда кредитуется счет 70, а дебетуются следующие счета:

- 20 – Оплата труда производственных рабочих, оплата продукции;
- 23 – Оплата труда рабочих вспомогательных производств;
- 25 – Оплата труда цехового персонала;
- 26 – Оплата труда административно-управленческого аппарата организации;
- 28 – Оплата труда работников по исправлению брака;
- 29, 44, 91, 97 – Оплата труда работников, относимая на другие счета издержек производства;
- 08, 10, 15 – Оплата труда работников, связанных с приобретением материалов, осуществлением капитальных вложений;

84, 91 – Начисленные дивиденды, премии, материальная помощь;

69 – Начисленные пособия по временной нетрудоспособности.

Отражение в учете начисленных сумм отпускных зависит от того, создается резерв на оплату отпусков или нет. При создании резерва по оплате отпусков, суммы образованного резерва отражают по кредиту счета 96 «Резерв предстоящих расходов» и относят на те же счета, куда была отнесена сумма начисленной оплаты труда, т.е. на дебет счетов 20, 23, 25, 26, 28 и т.д. Суммы начисленных отпускных при уходе в отпуск отражают записью: Дт 96 Кт 70.

Если часть отпускных переходит на следующий месяц, то производится следующая запись: Дт 97 Кт 70.

Если резерв на оплату отпусков не образуется, то порядок отражения в учете сумм отпускных аналогичен порядку начисления заработной платы.

Выбранный вариант отражения в учете сумм отпускных должен быть заявлен в учетной политике организации.

При использовании первого метода происходит равномерное списание сумм отпускных в затраты, во втором случае затраты меняются скачкообразно, что влияет на величину финансового результата, себестоимости продукции, а следовательно и на цены.

Выданные суммы заработной платы отражают записью: Дт 70 Кт 50,51.

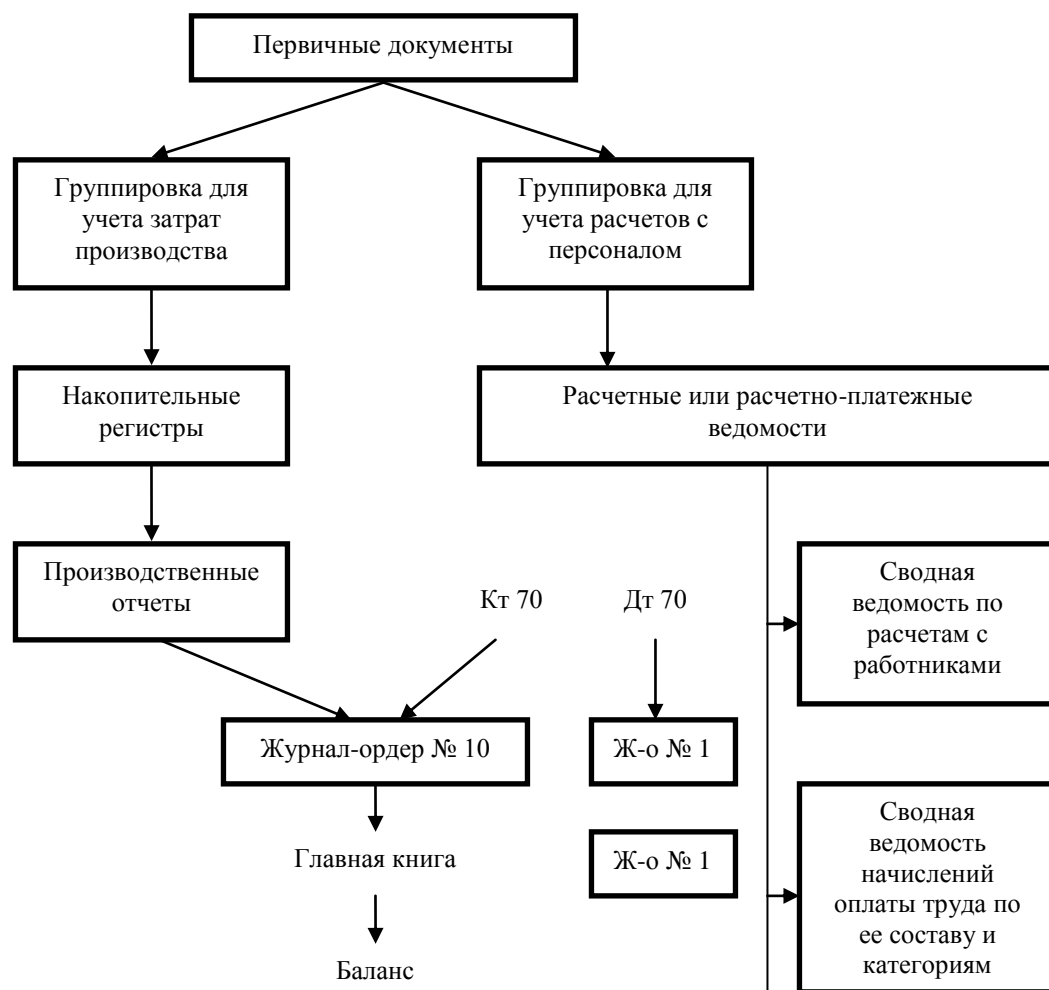
Не выданная в установленный срок сумма заработной платы депонируется – Дт 70 Кт 76/4, а при ее выдаче производится следующая запись: Дт 76/4 Кт 50, 51.

Учет расчетов с депонентами ведут в Книге учета депонированной заработной платы.

Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по каждому работнику в расчетно-платежных ведомостях.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда при автоматизированной форме учета ведется в оборотно-сальдовых ведомостях по счету 70, а при ручной – в Журнале-ордере №10. Схема организации учета расчетов по оплате труда представлена на рисунке 22.

Рис. 22. Схема учета расчетов по оплате труда.



6. Из суммы начисленной заработной платы производятся различные виды удержаний, которые можно разделить на два вида: обязательные удержания и удержания по инициативе предприятия.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и надписями нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц, по вступившему в законную силу приговору суда.

По инициативе предприятия через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником, в погашение задолженности по подотчетным суммам, за порчу, недостачу, материальный ущерб, за товары, купленные в кредит и т. д.

В соответствии с НК РФ налоговая ставка на доходы физических лиц установлена в размере 13%. Порядок удержания НДФЛ регулируется НК РФ. На сумму удержаний налога на доходы физических лиц производится следующая запись: Дт 70 Кт 68.

В соответствии с Налоговым кодексом работники имеет право на налоговые вычеты

(стандартный, имущественный, социальный, профессиональный).

Удержания производятся на основании исполнительных листов или письменного заявления. Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные документы или письменные заявления плательщиков, должны быть зарегистрированы в специальном журнале и учитываться как бланки строгой отчетности.

На сумму удержаний по исполнительным листам производится следующая запись: Дт 70 Кт 76, за производственный брак – Дт 70 Кт 28, за предоставленный кредит – Дт 70 Кт 73, за причиненный материальный ущерб – Дт 70 Кт 73, за выданную форменную одежду – Дт 70 Кт 73.

В счет начисленной заработной платы работникам может быть выдана готовая продукция, товары, услуги при этом производятся следующие записи:

Дт 20 Кт 70 – Начислена заработная плата работнику;

Дт 90 Кт 43 – Списана фактическая себестоимость продукции, выданная в счет оплаты труда;

Дт 70 Кт 90 – Выданная продукция списана в счет оплаты труда.

Контрольные вопросы к теме

1. Какие формы и системы оплаты труда вы знаете?
2. Какие первичные документы для начисления заработной платы используются при повременной и сдельной формах оплаты труда?
3. Какими документами оформляются отступления от нормальных условий работы?
4. Перечислите документы по учету личного состава, труда и его оплаты.
5. По каким документам выдают авансы и заработную плату за месяц?
6. Составьте бухгалтерские записи по начислению заработной платы работникам.
7. Какие удержания производят из начисленной заработной платы работникам?
8. По каким ставкам начисляют единый социальный налог?
9. Составьте бухгалтерские записи по начислению социального налога и его перечислению.
10. Каков порядок учета не выданной заработной платы?
11. Как рассчитывают пособие по временной нетрудоспособности?
12. Каков порядок оплаты сверхурочных работ?
13. В течение какого срока хранится на расчетном счете организации не востребовавшая депонированная заработная плата?
14. Какой бухгалтерской записью отражается выдача депонированной заработной платы?

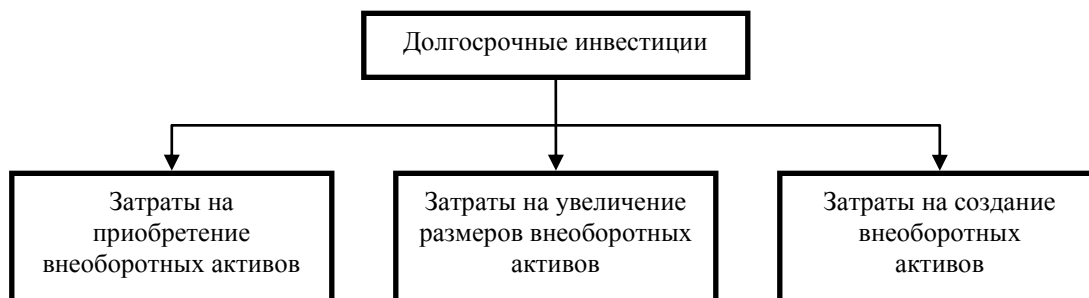
15. На каких счетах бухгалтерского учета отражается начисление пособия по временной нетрудоспособности?

Тема 5. Учет вложений во внеоборотные активы.

1. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций.
2. Основы организации учета долгосрочных инвестиций.
3. Учет затрат на строительство.
4. Учет приобретения основных средств
5. Учет природоохранных мероприятий.
6. Учет затрат на НИОКР и ТР.
7. Учет финансирования долгосрочных инвестиций.
8. Учет государственной помощи при финансировании долгосрочных инвестиций.

1. Порядок учета долгосрочных инвестиций регулируется «Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» от 1993 г., ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. Долгосрочные инвестиции это затраты на создание, увеличение размеров и приобретение активов длительного пользования, не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций. Схема долгосрочных инвестиций представлена на рисунке 23.

Рис. 23. Долгосрочные инвестиции.



Долгосрочные инвестиции связаны с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, технического перевооружения, расширения действующих предприятий, а также с приобретением зданий, оборудования, земельных участков и объектов природопользования, с приобретением и созданием нематериальных

активов, с научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими разработками.

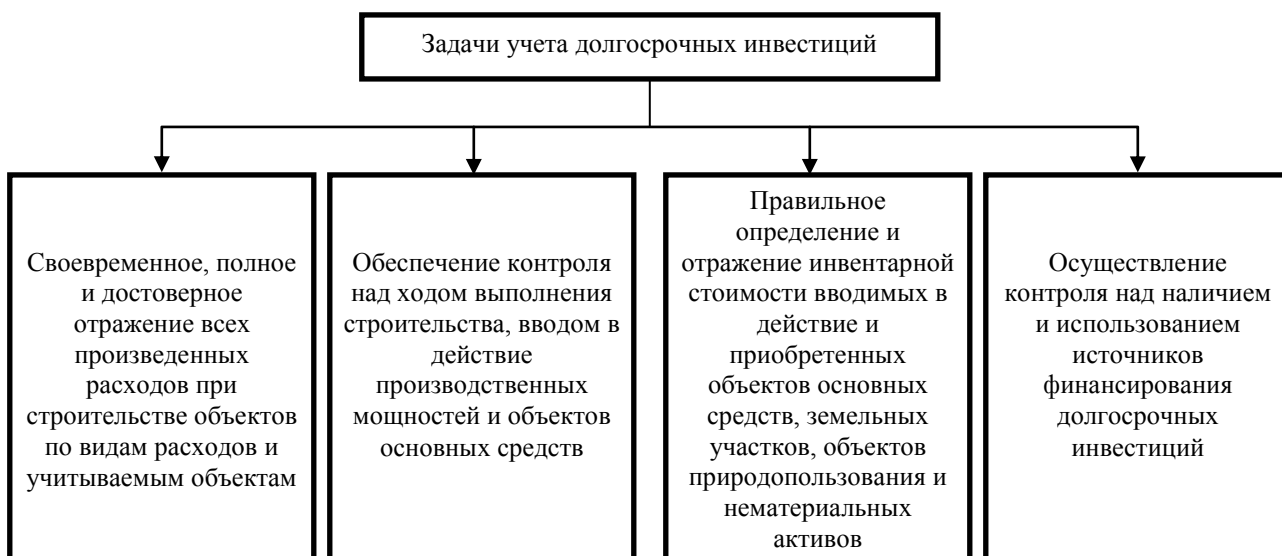
Задачами учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное, достоверное отражение произведенных расходов при строительстве по их видам и объектам;
- контроль за выполнением строительных работ, вводом в действие производственных мощностей;
- правильное определение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретаемых основных средств, и других внеоборотных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Задачи учета долгосрочных инвестиций представлены на рисунке 24.

Инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и прочих капитальных затрат. Инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы и прочие капитальные затраты. Инвентарная стоимость зданий, сооружений, транспортных средств и других приобретаемых объектов складывается из фактических затрат на их покупку и затрат по их доведению до пригодности.

Рис. 24. Задачи учета долгосрочных инвестиций.

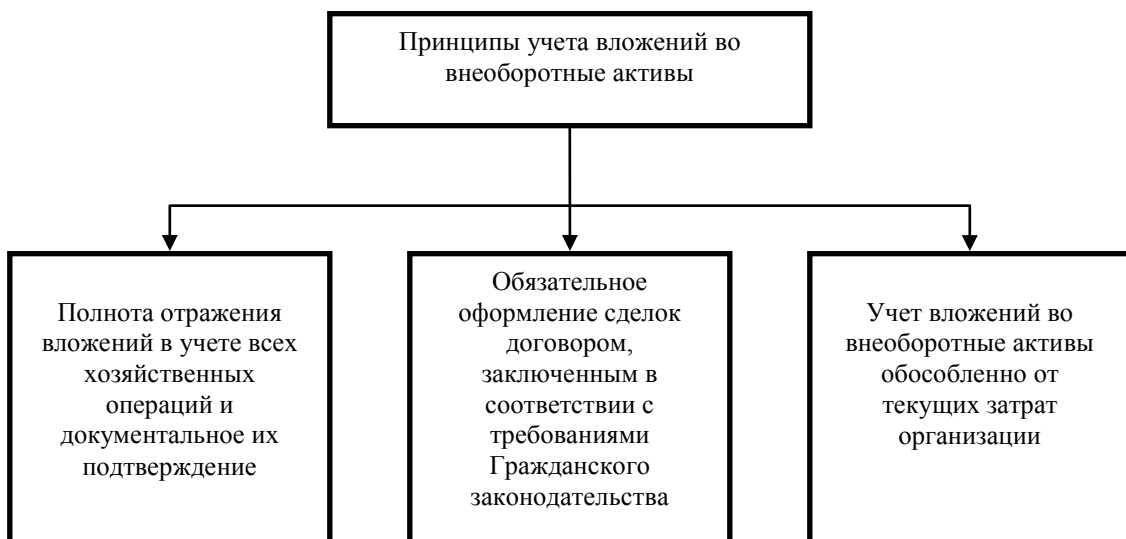


Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования

складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по их улучшению. Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или покупке и расходов по доведению их до состояния, пригодного к использованию.

2. Учет долгосрочных инвестиций должен быть организован по фактическим затратам в целом по строительству и по отдельным объектам, а также по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования, нематериальным активам. Принципы учета вложений во внеоборотные активы представлены на рисунке 25.

Рис. 25. Принципы учета вложений во внеоборотные активы.



При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала года в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в эксплуатацию. Одновременно с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет капитальных вложений так же по договорной стоимости. Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на активном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету отражаются затраты по осуществлению долгосрочных инвестиций, а по кредиту – списание затрат по мере ввода объектов в эксплуатацию. К счету 08 открываются следующие субсчета:

1. Приобретение земельных участков.
2. Приобретение объектов природопользования.
3. Строительство объектов основных средств.
4. Приобретение отдельных объектов основных средств.
5. Приобретение нематериальных активов.

6. Перевод молодняка животных в основное стадо.
7. Приобретение взрослых животных.
8. Расходы на НИОКР.

Аналитический учет по счету 08 ведется по видам строящихся или приобретенных объектов, а также по видам животных. Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений в незавершенное строительство. Схема отражения хозяйственных операций по счету 08 представлена на рисунке 26.

3. Учет затрат по строительству объектов регулируется ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» и Методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. Способы выполнения строительных работ представлены на рисунке 27. ПБУ 2/2008 регулирует порядок формирования информации о доходах, расходах и финансовых результатах в организациях, являющихся юридическими лицами и выступающих в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные периоды. Доходы по договору признаются организацией, в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», доходами от обычных видов деятельности. Величина выручки по договору определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене, корректируемой в случаях, предусмотренных договором. Выручка по договору корректируется на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей (если есть уверенность, что они будут признаны заказчиками).

Рис. 26. Схема отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных

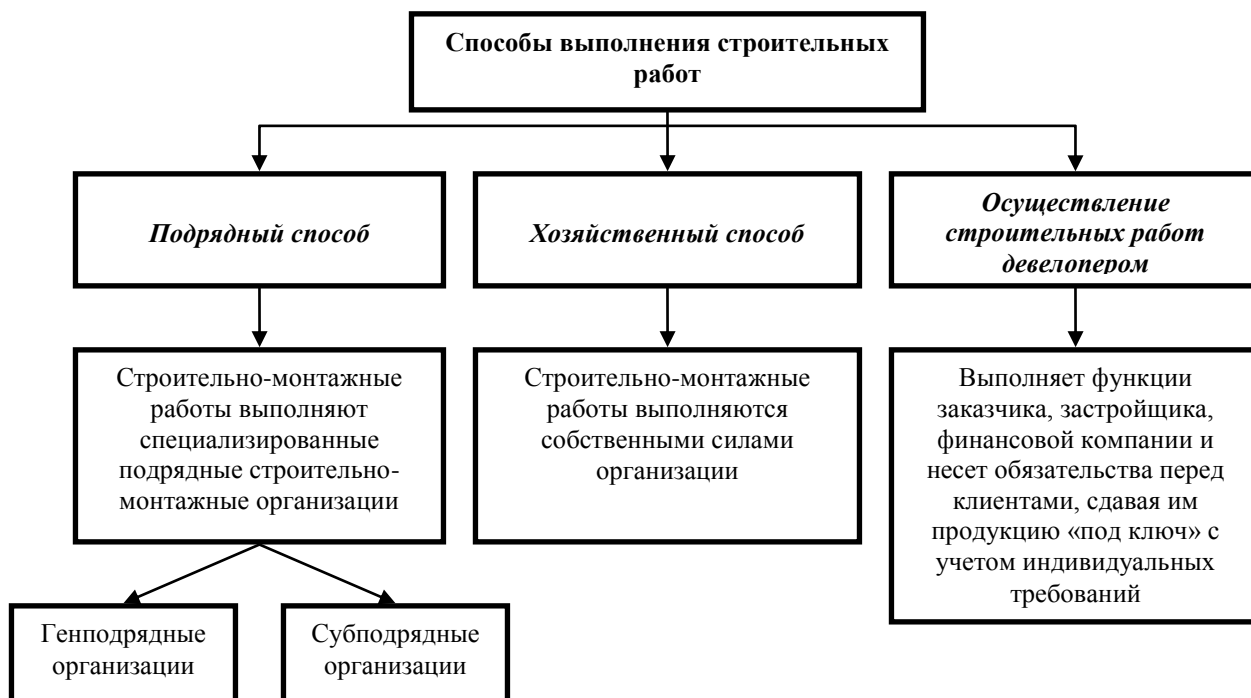
операций с капитальными вложениями.

Д-т	Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»	К-т
	Сн – незавершенные вложения во внеоборотные активы	
<u>Счет 60</u> <u>К</u>	→ Покупная стоимость ОС и НМА, услуги подрядных организаций	
<u>Счет 60, 76</u> <u>К</u>	→ Расходы на транспортные, консультационные, посреднические услуги по приобретению ОС и НМА, таможенные пошлины	Д <u>Счет 01</u> → Ввод в эксплуатацию ОС
<u>Счет 23</u> <u>К</u>	→ Расходы на строительство ОС хозяйственным способом	Д <u>Счет 03</u> → Ввод в эксплуатацию объектов доходных вложений в материальные ценности
<u>Счет 07</u> <u>К</u>	→ Стоимость оборудования, сданного в монтаж	
<u>Счет 02</u> <u>К</u>	→ Амортизация строительных машин и механизмов	Д <u>Счет 04</u> → Ввод в эксплуатацию НМА
<u>Счет 75</u> <u>К</u>	→ Согласованная стоимость объектов ОС и НМА, поступивших в качестве вклада в уставный капитал	
<u>Счет 98</u> <u>К</u>	→ Рыночная стоимость безвозмездно полученных ОС и НМА	
	Об.	Об.
	Ск – незавершенные вложения во внеоборотные активы	

Расходы по договору признаются организацией, в соответствии с ПБУ10/99 «Расходы организации», расходами от обычных видов деятельности. Расходами по договору являются:

- расходы, связанные непосредственно с исполнением договора (прямые расходы);
- часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор (косвенные расходы по договору);
- расходы, не относящиеся к строительной организации, но возмещаемые заказчиками по условиям договора (прочие расходы по договору).

Рис. 27. Способы выполнения строительных работ.



Выручка по договору и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат исполнения договора на отчетную дату может быть достоверно определен, исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ.

В случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора в какой-то отчетный период невозможно, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в величине, равной сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

В бухгалтерском учете организации выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору.

В соответствии с методическими рекомендациями по учету строительных работ учет затрат осуществляется в разрезе следующих статей:

- материалы;
- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы.

Данная номенклатура статей используется как в строительных организациях, так и в

обычных организациях, занимающихся строительством хозяйственным способом.

По статье «Материалы» отражают затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

По статье «Расходы на оплату труда» отражают все расходы на оплату труда рабочих, занятых непосредственно на строительных работах.

По статье «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов» отражают заработная плата рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами, амортизацию строительных машин, арендная плата, затраты на ремонт и техническое обслуживание машин и механизмов и прочие затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов.

По статье «Накладные расходы» отражают:

- административно-хозяйственные расходы (заработная плата аппарата управления, отчисления на социальные нужды, почтовые и другие расходы);
- расходы на обслуживание работников строительства (затраты по подготовке кадров, по обеспечению бытовых условий и другие);
- расходы на организацию работ на строительных площадках (расходы, связанные с ремонтом, разработкой временных (нетитульных) сооружений, содержанием сторожевой и пожарной охраны и др.).

На величину указанных выше затрат производится запись по дебету счета 08 и кредиту следующих счетов:

10 – На стоимость израсходованных материалов;

70 – На сумму начисленной заработной платы;

69 – На сумму начислений в ЕСН;

02 – На сумму начисленной амортизации на строительные машины и механизмы;

60, 50, 51, 71 и др. – На величину прочих расходов.

По завершению строительных работ производится ввод объектов в эксплуатацию, что отражается записью: Дт 01 Кт 08.

В организациях, где строительство является основным видом деятельности учет затрат ведут на счете 20 «Основное производство», но это должно быть прописано в учетной политике организации.

Если застройщик для осуществления строительных работ привлекает средства дольщиков, то используется счет 86 «Целевое финансирование». На сумму полученных

средств производится запись: Дт 51 Кт 86. По окончании строительства объект вводится в эксплуатацию – Дт 01 Кт 08, а на стоимость объектов, передаваемых участникам (дольщикам) строительства – Дт 86 Кт 08.

4. Затраты по приобретению основных средств учитываются на счете 08 на специальном субсчете «Приобретение отдельных объектов основных средств». Эти затраты состоят из сумм, уплачиваемых продавцу и расходов по покупке объектов, что отражается следующими записями:

Дт 08 Кт 60 – На суммы, уплачиваемые продавцу;

Дт 08 Кт 23, 60 – На расходы по доставке объектов (собственным или привлеченным транспортом);

Дт 08 Кт 70, 69 – На начисленную заработную плату на погрузочных работах;

Дт 08 Кт 76 – На сумму комиссионных сборов за посреднические услуги;

Дт 08 Кт 66, 67 – На сумму процентов за кредиты и займы (до ввода объектов в эксплуатацию);

Дт 01 Кт 08 – Объект вводится в эксплуатацию.

Если приобретаются объекты НМА, то затраты по их приобретению отражаются аналогично, а при их постановке на учет производится запись: Дт 04 Кт 08.

При приобретении оборудования, не требующего монтажа, затраты на покупку отражаются записью: Дт 08 Кт 60, 69, 70, 71, 76 и др.; при постановке объектов на учет – Дт 01 Кт 08.

При приобретении оборудования требующего монтажа, купленное оборудование принимается к учету на счет 07 «Оборудование к установке», на котором формируется его фактическая стоимость. При этом производятся записи:

Дт 07 Кт 60 – Сумма, уплачиваемая продавцу оборудования;

Дт 07 Кт 23, 60 – Расходы по доставке собственным или привлеченным транспортом;

Дт 07 Кт 70, 69 – Расходы по погрузке, разгрузке;

Дт 07 Кт 71 – Расходы на командировку;

Дт 07 Кт 76 – На сумму комиссионных сборов и т. д.

При передаче оборудования в монтаж производится запись – Дт 08 Кт 07. Схема отражения хозяйственных операций с оборудованием к установке представлена на рисунке 28.

Затраты на монтаж отражаются по дебету счета 08 и кредиту счетов:

10 – На стоимость материалов.

70 – На сумму заработной платы.

69 – На сумму ЕСН.

60 – На стоимость услуг и т.д.

Затем объект вводится в эксплуатацию и производится запись – Дт 01 Кт 08.

5. В соответствии с Законом «Об охране окружающей природной среды» от 19. 12. 1991 года использование природных ресурсов является платным, которая включает в себя плату за право пользования природными ресурсами, сверхлимитное и нерациональное использование природными ресурсами, на воспроизводство и охрану природных ресурсов.

Затраты на природоохранные мероприятия подразделяются на текущие затраты и затраты капитального характера.

Текущие затраты это платежи за загрязнение окружающей среды, платежи по обязательному экологическому страхованию, затраты на очистку сточных вод, затраты по захоронению экологически опасных отходов.

К затратам капитального характера относятся затраты на строительство или приобретение объектов природоохранного назначения, затраты на реконструкцию и модернизацию объектов, плата за государственную экологическую экспертизу.

Все текущие затраты относятся в расходы организации (на себестоимость выпускаемой продукции), а капитальные отражаются на счете 08.

К природоохранным мероприятиям относятся:

- строительство очистных сооружений, строительство опытно-промышленных установок, цехов по очистке отходящих газов от вредных выбросов,
- строительство установок и производств для получения сырья из отходов производства и т.п.

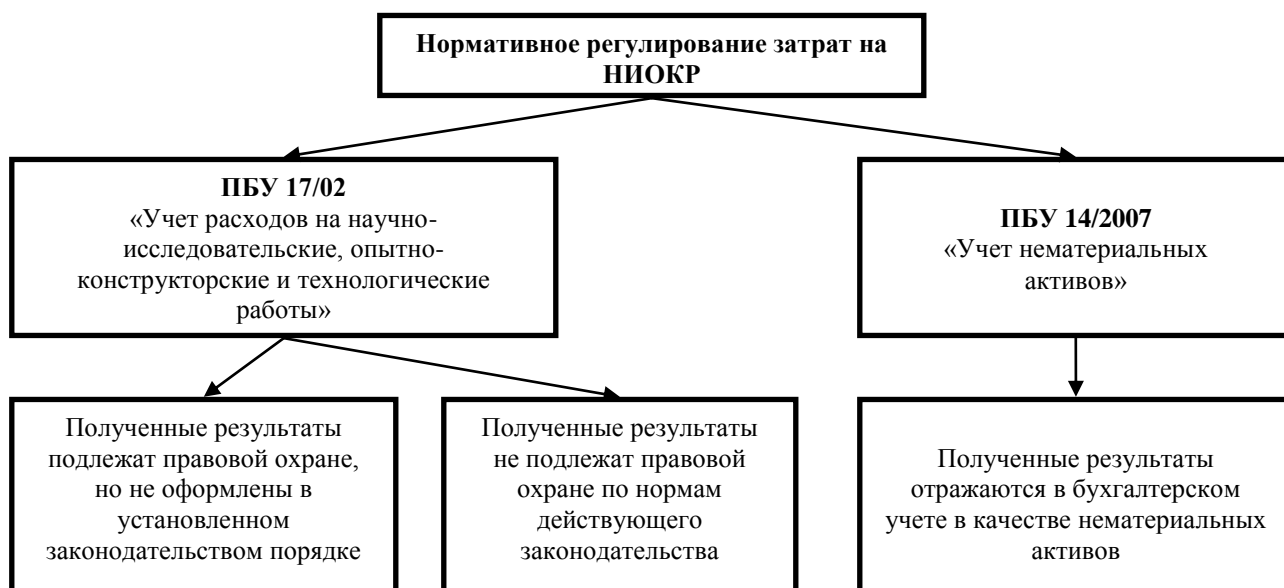
Все эти затраты отражаются по дебету счета 08 и кредиту счетов 10, 70, 69, 20, 23, 50, 51 и др. Если природоохранные мероприятия осуществляются подрядчиком, то на сумму затрат производится запись – Дт 08 Кт 60. Сдача объектов в эксплуатацию отражается записью – Дт 01 Кт 08.

Рис. 28. Схема отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций с оборудованием к установке.

Д-т	Счет 07 «Оборудование к установке»	К-т
	Сн – наличие оборудования, требующего монтажа	
Счет 60, 76	→ Приобретено оборудование за плату у других организаций, отражены транспортные расходы	Счет 08
Счет 20, 23, 40, 43	→ Отражена себестоимость оборудования, изготовленного организацией (в зависимости от условий производства и учетной политики организации используются различные счета)	Счет 91
Счет 75	→ Принято оборудование, внесенное учредителями в счет вклада в уставный капитал	
Счет 98	→ Принято оборудование, полученное безвозмездно	
	Об.	Об.
	Ск – незавершенные вложения во внеоборотные активы	

6. На счете 08 отражаются также расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы - НИОКР. Учет расходов регулируется в РФ на основе ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР». Нормативное регулирование затрат на НИОКР представлено на рисунке 29. Единицей учета НИОКР является совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Рис. 29. Нормативное регулирование затрат на НИОКР.



В состав расходов при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ входят стоимость израсходованных материалов, затраты на заработную плату исполнителей, отчисления в ЕСН, стоимость специального оборудования для исследований, амортизация основных средств, затраты на эксплуатацию научного оборудования и другие.

Расходы на НИОКР признаются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена;
- выполнение работ подтверждено документально;
- использование результатов НИОКР в производстве или для управления;
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

На величину расходов на НИОКР производится запись: Дт 08 Кт 02, 10, 60, 70, 71, 76 и др.

По окончании НИОКР, если в результате создан новый промышленный образец и он

оформлен документом, то расходы в соответствии с ПБУ 14/2007 списываются на счет 04 (Дт 04 Кт 08), а если же по результатам НИОКР не получен положительный результат, то расходы списываются на счет 91.

Расходы могут быть погашены двумя способами: линейным методом или пропорционально объему выполненных работ.

7. Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть собственные и привлеченные средства (см. рисунок 30). Финансирование долгосрочных инвестиций может осуществляться за счет одного и более источников.

Рис. 30. Источники финансирования вложений во внеоборотные активы.



К собственным источникам относят прибыль, амортизационные отчисления, страховые возмещения.

В состав привлеченных источников: долгосрочные кредиты и займы, средства государственного бюджета, средства внебюджетных фондов, долевое участие в строительстве, привлеченные средства других организаций.

Полученные кредиты и займы учитывают по кредиту счета 67 и по дебету счетов 51, 52, 55, 60 и других.

На величину начисленных процентов за кредиты и займы до ввода объекта в эксплуатацию - Дт 08 Кт 67, а после ввода в эксплуатацию - Дт 91 Кт 67.

Если строительство ведется в порядке долевого участия, то на сумму полученных средств производится запись - Дт 51 Кт 86, а по окончании строительства на долю, передаваемую другим организациям - Дт 86 Кт 08.

8. Государственная помощь, выделенная для финансирования капитальных вложений, регулируется ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». В нем сформулированы правила формирования информации о полученной и использованной государственной помощи. Государственная помощь по ПБУ 13/2000- это увеличение экономических выгод организации в результате поступления активов. Государственная помощь может быть

представлена в виде:

- субвенций (бюджетные средства на целевые расходы на безвозмездной и безвозвратной основе);
- субсидий (бюджетные средства на условии долевого финансирования целевых расходов);
- бюджетных кредитов за исключение налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов.

При учете государственной помощи отражаются: принятие, списание, возврат бюджетных средств. Бюджетные средства по целям делятся на средства, предоставленные на финансирование капитальных расходов и на финансирование текущих расходов.

Организация принимает к учету бюджетные средства и ресурсы, отличные от денежных средств, при выполнении двух условий:

Во-первых, наличие уверенности в том, что условия предоставления этих средств, организацией будут выполнены, подтверждением этого служат публично объявленные решения, заключенные договора.

Во-вторых, наличие уверенности, что указанные средства будут получены, подтверждением этого служат утвержденная бюджетная роспись, акты приемки-передачи ресурсов.

Бюджетные средства отражаются по мере фактического получения или как задолженность по целевому финансированию. Для учета наличия и использования бюджетных средств используется счет 86 «Целевое финансирование», по дебету которого отражается использование средств государственной помощи, а по кредиту – полученные средства.

Дт 50, 51 Кт 86 - Получены денежные средства в счет государственной помощи;

Дт 08 Кт 60 - Приобретены основные средства;

Дт 01 Кт 08 - Объекты введены в эксплуатацию;

Дт 86 Кт 98 – Отражено использование средств государственной помощи

Если бюджетные средства отражаются в учете по методу начисления, то на величину задолженности – Дт 76 Кт 86, а при поступлении – Дт 50, 51 Кт 76.

Если возникают обязательства по возврату бюджетных средств, то производятся исправительные записи

В бухгалтерской отчетности, как минимум, раскрывается следующая информация о государственной помощи:

- характер и величина бюджетных средств, признанных в отчетном году;

- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи;
- невыполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

Контрольные вопросы к теме

1. В каком разделе Плана счетов учитываются вложения во внеоборотные активы?
2. Назовите субсчета к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».
3. Что учитывается по дебету счета 08?
4. Какой документ является основанием для записей по кредиту счета 08?
5. Каков порядок учета НДС по поступившим основным средствам?
6. Каковы источники финансирования долгосрочных инвестиций?
7. Каков порядок учета затрат по модернизации и реконструкции?
8. Каков порядок учета безвозмездно поступивших основных средств?
9. Какими бухгалтерскими записями отражаются основные средства, поступившие от учредителей в счет вклада в уставный капитал?
10. В каком нормативном документе изложен порядок учета затрат на производство строительных работ?

Тема 6. Учет основных средств.

1. Понятие и классификация основных средств.
2. Первоначальная и последующая оценка основных средств.
3. Документальное оформление и учет поступления основных средств.
4. Порядок начисления и учет амортизации.
5. Учет затрат на восстановление основных средств.
6. Документальное оформление и учет выбытия основных средств.
7. Особенности учета арендованных основных средств.
8. Учет лизинговых операций.
9. Инвентаризация основных средств.
10. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

1. Учет основных средств регулируется на основании ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (с учетом изменений на основе Приказа Министерства Финансов от 1.01.2006г) и

Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств от 13.10.2003г.,

Основные средства это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

Для принятия активов в качестве основных средств необходимо выполнение следующих условий:

1).Использование их при производстве продукции, при выполнении работ и оказании услуг, для управленческих нужд либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

2).Объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше года).

3).Организацией не предполагается последующая перепродажа актива.

4).Объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем.

Типовая классификация основных средств по их видам установлена Госкомстатом РФ и включает в себя следующие группы: здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, инструмент, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, прочие основные средства.

В состав основных средств входят так же объекты природопользования, земельные участки, капитальные вложения на коренное улучшение земель, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств.

Бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

1).Формирования фактических затрат, связанных с принятием основных средств к учету.

2).Правильного оформления документов и своевременного отражения операций движения основных средств.

3).Достоверного определения финансового результата при продаже объектов.

4).Определения фактических затрат по содержанию основных средств.

5).Обеспечения контроля над сохранностью основных средств.

6).Проведения анализа использования основных средств.

Основные средства по степени использования классифицируются на средства находящиеся;

- в запасе,
- в эксплуатации,
- в ремонте,
- в стадии дооборудования, реконструкции, достройки, модернизации,

- на консервации.

Основные средства, по имеющимся у организации на них правам, классифицируются на:

- основные средства, принадлежащие организации на праве собственности;
- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, в доверительное управление);
- основные средства, полученные в аренду;
- основные средства, полученные в безвозмездное пользование;
- основные средства, полученные в доверительное управление.

Классификация основных средств представлена на рисунке 31

Рис.31 Классификация основных средств



2. Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной

стоимости. Формирование первоначальной стоимости зависит от источника поступления основных средств. Основные средства могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях: приобретения, сооружения и изготовления за плату, сооружения и изготовления самой организацией, поступления от учредителей в счет вкладов в уставной капитал, безвозмездного поступления и в других случаях.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату равна сумме фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление за минусом сумм НДС и иных возмещаемых налогов.

В состав фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление включают:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику,
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги по приобретению, таможенные пошлины и таможенные сборы,
- вознаграждения посредническим организациям,
- проценты за кредит, взятый на покупку основных средств, который относится к инвестиционному активу,
- иные затраты по приобретению.

До 01.01.2006г. в фактические затраты включали регистрационные сборы, а в настоящее время регистрационных сборов взимается государственная пошлина.

Первоначальная стоимость основных средств, при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат по производству этих объектов.

Первоначальная балансовая стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставной капитал, равна их денежной оценке согласованной с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные активы от завода производителя, от органов государственной статистики, экспертные заключения.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами (бартер), признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей (по рыночной стоимости).

Оценка основных средств, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

При приобретении основных средств за иностранную валюту производится пересчет в рубли по действующему курсу ЦБ на день принятия объектов к учету и в дальнейшем, по мере изменения курсов валют, пересчет не производится.

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель включается в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатации площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Неучтенные объекты основных средств, выявленные в ходе инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости.

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

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т. п.).

В соответствии с ПБУ 6/01 коммерческая организация может осуществлять не чаще одного раза в год переоценку основных средств (для приведения балансовой стоимости к существующей рыночной цене и условиям воспроизводства на дату переоценки), путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Земельные участки и объекты природопользования не подлежат переоценке.

Исходной информацией для переоценки являются: первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость, сумма амортизации, начисленная за время использования объекта (см. рисунок 32).

Рис. 32 Переоценка основных средств



Сумма дооценки объекта основных средств, в результате переоценки, отражается по дебету счета учета основных средств и кредиту счета учета добавочного капитала (Дт 01 Кт 83).

Сумма дооценки объекта, равная сумме его уценке, проведенной в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счета учета нераспределенной прибыли (убытка).

Сумма уценки объекта основных средств отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств. (Дт 01 Кт 84). Если в предыдущие годы была дооценка объекта, то сумма уценки в размере суммы предыдущей дооценки, относится в уменьшение добавочного капитала (Дт 83 Кт 01), а превышение сумм уценки над суммой дооценки на уменьшение нераспределенной прибыли (Дт84 Кт01).

3. Любая операция, связанная с поступлением основных средств должна быть оформлена документами унифицированной формы. При отсутствии унифицированных форм, документы разрабатываются самой организацией с указанием обязательных реквизитов, предусмотренных законом «О бухгалтерском учете». Эти документы должны быть приложены к Учетной политике организации.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. В

случае наличии у одного объекта нескольких элементов с разным сроком службы, каждая такая часть подлежит учету как отдельный инвентарный объект. Инвентарный номер сохраняется за объектом весь срок его службы. Инвентарные номера по выбывшим основным средствам не рекомендуется присваивать вновь поступающим объектам в течение 5 лет.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету комиссией, назначаемой руководителем организации. Комиссия составляет в одном экземпляре акт о приеме – передаче основных средств (форма № ОС-1 – для основных средств, кроме зданий и сооружений, форма № ОС-1а – для зданий и сооружений, форма № ОС-1б – для групп объектов основных средств (кроме зданий и сооружений)).

На каждый поступающий объект бухгалтерская служба заводит инвентарную карточку (форма № ОС-б), являющуюся регистром аналитического учета. Для объектов основных средств малых предприятий рекомендуется использовать инвентарную книгу (форма № ОС-бб).

Инвентарная карточка заполняется на основе Актов, технических паспортов и других документов по поступлению основных средств.

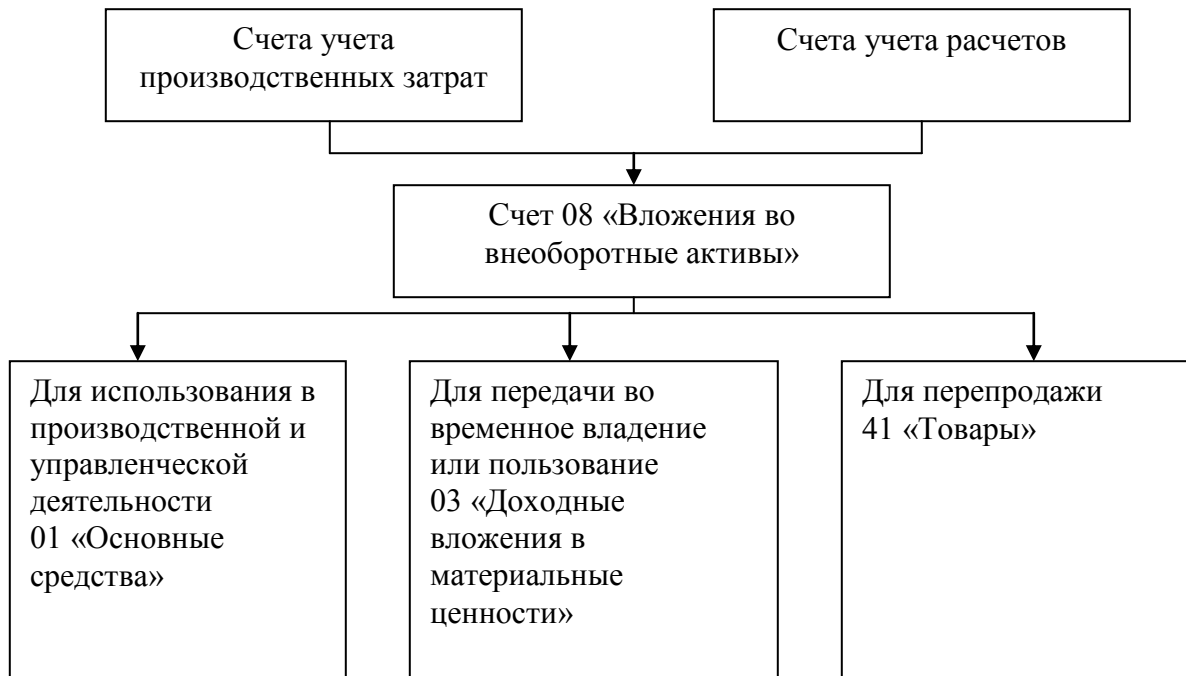
При приемке реконструированных и модернизированных объектов составляется Акт о приеме- сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств.

При приемке оборудования для установки составляют Акт о приеме (поступлении) оборудования. Передачу оборудования монтажным организациям оформляют Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж.

На дефекты, выявленные в процессе монтажа или испытания оборудования, составляют Акт о выявленных дефектах оборудования.

Для учета наличия и движения основных средств используется счет 01 «Основные средства», по дебету которого отражается поступление, а по кредиту – списание основных средств. Субсчета открываются организацией самостоятельно и указываются в рабочем плане счетов, который прилагается к Учетной политике организации.

Формирование первоначальной стоимости основных средств происходит на счете 08. В зависимости от целей, для которых приобретены объекты основных средств, схема формирования их первоначальной стоимости и оприходования может быть представлена ниже (рисунке 33.)



При поступлении за плату производятся следующие записи:

Дт 08 Кт60 - На сумму уплачиваемую продавцу.

Дт 19 Кт 60 – На сумму НДС.

Дт 08 Кт 70 - На сумму заработной платы.

Дт08 Кт69 – На сумму отчислений в ЕСН.

Дт 08 Кт 60 – На расходы по транспортировке.

Дт 08 Кт 76 - За услуги посреднических организаций

Дт 08 Кт 76 – На величину таможенных сборов.

И другие расходы по покупке.

На всю сумму фактических затрат по покупке объекта (первоначальная стоимость) производится следующая запись: Дт 01 Кт 08.

Созданные самой организацией объекты основных средств отражаются записью:
Дт 08 Кт 70,10,71,23,26,02,76,51 и др. На сумму фактических затрат при вводе в эксплуатацию – Дт01 Кт08.

При внесении основных средств учредителями в счет вклада в уставной капитал -
Дт 08 Кт 75 - на сумму согласованную с учредителями и Дт 01 Кт 08 -при вводе в эксплуатацию.

При поступлении основных средств по договору дарения:

Дт 08 Кт 98 – На первоначальную стоимость безвозмездно полученного объекта.

Дт 01 Кт 08 - Ввод в эксплуатации безвозмездно полученного объекта.

Дт 98 Кт 91 – Ежемесячно на сумму начисленной амортизации.

При поступлении основных средств от структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс - Дт 01 Кт 79.

На стоимость неучтенных объектов, выявленных в результате инвентаризации (излишки), составляется запись – Дт01 Кт91.

4. Стоимость объектов основных средств находящихся у организации на праве собственности, хозяйственного ведения погашаются путем начисления амортизации, если иное не предусмотрено нормативными актами. По объектам некоммерческих организаций – начисляется износ на забалансовом счете.

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

Начисление амортизации приостанавливается (по решению руководителя) во время проведения реконструкции и технического перевооружения с полной остановкой основных средств на срок свыше 12 месяцев, а также в случае их перевода на консервацию на срок свыше 3 месяцев

С 01.01.2006г. введено понятие «Амортизационная премия», то есть организации могут списывать в расходы сразу же 10% от первоначальной стоимости имущества, вводимых в эксплуатацию с 2006г основных средств. Ежемесячные суммы амортизации по таким объектам будут определяться за вычетом сумм этой премии. С 1.01.2009г. величина амортизационной премии увеличена до 30%.

Согласно методическим указаниям по учету основных средств, утвержденным Министерством Финансов РФ от 20 июля 1998 г. № 33н амортизация объектов основных средств может начисляться одним из следующих четырех способов:

1) **Линейный.** При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) и нормы амортизации, рассчитанной исходя из срока полезного использования.

2) **Уменьшаемого остатка.** Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости на начало отчетного года и норма амортизации, рассчитанной по сроку полезного использования. При этом можно использовать

коэффициент ускорения, который не может превышать 3.

3).Списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования.

Годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) и нормы амортизации и соотношения, где в числителе число лет остающихся до конца срока службы, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы.

4).Списания стоимости пропорционально объему продукции или произведенных работ.

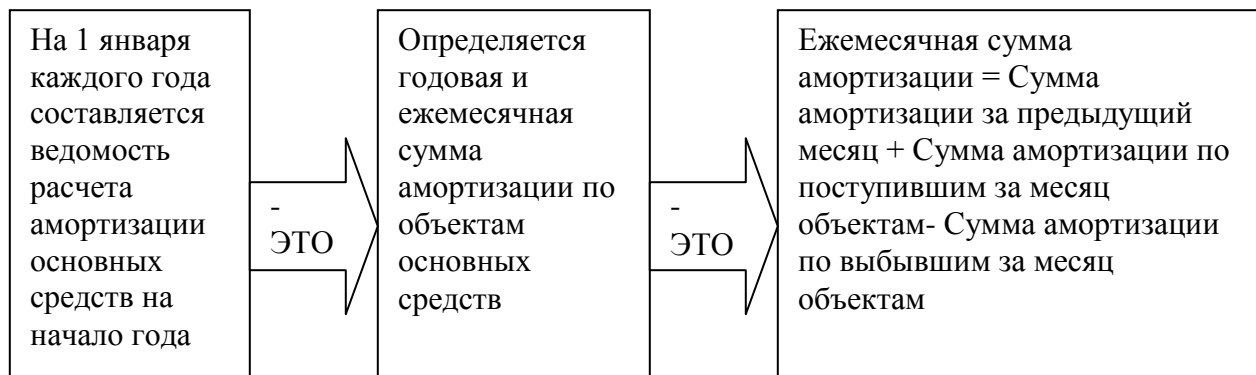
Расчет амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования такого объекта.

Начисление амортизации производится по разным группам основных средств различными способами, но без изменения способа в течение всего срока эксплуатации.

Способы и порядок начисления амортизации даны ниже:



**Порядок начисления
амортизации**



Начисление амортизации по вновь вводимым в эксплуатацию основным средствам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем поступления, а по выбывшим основным средствам прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Если в результате модернизации повышаются первоначальные показатели эксплуатации объекта, то пересматривается срок службы и годовая сумма амортизационных отчислений.

Для учета сумм начисленной амортизации используется счет 02 «Амортизация основных средств», по дебету которого отражаются списанные суммы амортизации по выбывшим основным средствам, а по кредиту – начисленные суммы амортизации.

На суммы начисленной амортизации кредитуется счет 02, а дебетуются счета учета затрат 20,23,25,26,28 и другие в зависимости от того, где используется данный объект.

При выбытии основных средств списывается суммы начисленной амортизации - Дт 02 Кт 01.

5. Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, реконструкции, модернизации.

Классификация ремонтов основных средств и способы включения в издержки производства представлена на рисунке 34.

Рис. 34 Классификация ремонтов основных средств.



Нормативными документами рекомендовано использовать три варианта учета затрат по ремонту основных средств.

При первом варианте фактические расходы по ремонту организации могут относить прямо на счета издержек производства и обращения с кредита соответствующих счетов (10,70,69 и др.).

При наличии ремонтных мастерских затраты, как правило, предварительно накапливаются на счете 23 «Вспомогательные производства».

При втором варианте организации создают резерв на ремонт, который учитывают на счете 96 «Резерв предстоящих расходов». Отчисления в резерв отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов затрат (20,23,25.26 и др.).

Фактические расходы по ремонту списывают в дебет счета 96 с кредита счетов 10,70,69 и др. или счета 23.

По окончании ремонтных работ излишне начисленные суммы резерва списываются в дебет счета 96 с кредита счета 91.

При третьем варианте расходы по ремонту вначале учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита счетов 10,70,69 и др., а затем с этого счета списывают

в течение года, как правило, равномерно на счета издержек производства и обращения.

Затраты на ремонт, осуществляемый подрядным способом, относятся в дебет счетов издержек производства и обращения (96 или 97) с кредита счета 60.

Затраты на реконструкцию и модернизацию увеличивают первоначальную стоимость объекта и предварительно накапливаются по дебету счета 08 с кредита счетов 10, 70, 69, 23, 51, 60 и др.

По окончании работ по реконструкции затраты списываются на увеличение первоначальной стоимости объекта записью. Дт 01 Кт 08.

В ходе реконструкции улучшается ряд показателей, тем самым пересматриваются срок использования объекта и сумма амортизационных отчислений.

6. Стоимость основных средств, не используемых для производства, подлежит списанию. Выбытие объекта основных средств может иметь место в следующих случаях: продажи, морального и физического износа, ликвидация при аварии, передачи в виде вклада в уставный капитал другой организации, передачи по договору мены, хищениях и в других случаях.

Случаи выбытия основных средств представлены на рисунке 35.

Рис. 35 Учет выбытия основных средств.



Для определения необходимости списания объекта, приказом руководителя создается комиссия, которая осматривает объект, устанавливает целесообразность дальнейшего его использования, ремонта, определяет причины списания, выявляет лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие, определяет возможность использования узлов, материалов выбывшего объекта, и оформляет Акт на списание основных средств (форма № ОС-4). На основании оформленного акта бухгалтерская служба делает отметку в инвентарной карточке. Детали, узлы, агрегаты от выбывшего объекта, пригодные для ремонта, принимаются к учету по текущей рыночной стоимости.

Для отражения операций по выбытию к счету 01 открывается специальный субсчет 2«Выбытие основных средств», в дебет которого списывают первоначальную стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумму амортизации. Схема субсчета представлена ниже

Субсчет «Выбытие основных средств»

Дебет		Кредит
01 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">Кредит</div>	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего основного средства	02 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">Дебет</div>
		91-2 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">Дебет</div>
		Остаточная стоимость объекта основных средств списана на прочие расходы организации

При этом производятся следующие записи:

Дт 01/2 Кт 01/1- Списана первоначальная стоимость;

Дт 02 Кт 01/2- Списана сумма амортизации;

Дт 91 Кт 01/2- Списана остаточная стоимость.

Если операции по выбытию отражаются без открытия субсчета, то производятся следующие записи:

Дт 02 Кт 01 - Списывается сумма начисленной амортизации;

Дт 91 Кт 01 -Списывается остаточная стоимость.

При выбытии объекта организация несет расходы по его ликвидации (заработная плата

рабочим за демонтаж, ЕСН, транспортные услуги и другие), которые отражаются записью: Дт 91 Кт 70,69,23,60 и др. Эти расходы могут быть уменьшены на стоимость материалов и отходов от выбывающего объекта, пригодных для дальнейшего использования: Дт10 Кт91. Корреспонденция счетов при выбытии основных средств выглядит следующим образом:

в результате продажи:

- Дт 02 Кт 01 - Списана начисленная амортизация;
- Дт 91/2 Кт 01- Списана остаточная стоимость;
- Дт 62 Кт 91/1-Отражена дебиторская задолженность;
- Дт 91/2 Кт 70,69,60,23 - Расходы по продаже;
- Дт 91/9 Кт 99 - Прибыль от продажи;

выбытие в результате физического или морального износа:

- Дт 02 Кт 01 - Списана начисленная амортизация;
- Дт 91 Кт 01 - Списана остаточная стоимость;
- Дт 10 Кт 91 - На стоимость материалов;
- Дт 99 Кт 91/9 Убыток от преждевременного списания;

передача в виде вклада в уставный капитал:

- Дт02 Кт 01 - Списана начисленная амортизация;
- Дт 58 Кт 01 –Списана остаточная стоимость;
- Дт58 Кт91 или Дт91 Кт58 –На разницу между согласованной и остаточной стоимостью;

передача по договору мены:

- Дт 02 Кт 01 - Списана начисленная амортизация передаваемого объекта;
- Дт 91Кт 01 - Списана остаточная стоимость;
- Дт 62 Кт 91 -Отражена дебиторская задолженность;
- Дт 91 Кт 68 – НДС с выручки;
- Дт 10 Кт 60 - Поступили материалы по договору мены;
- Дт 19 Кт 60 – НДС в стоимости материалов;
- Дт60 Кт 62 - Взаимозачет задолженности;

передача своим филиалам, выделенным на отдельный баланс:

- Дт 02 Кт 79 - На сумму начисленной амортизации;
- Дт 79 Кт 01 - На остаточную стоимость.

7.В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе прочих доходов и расходов.

При первом варианте сдачи имущества в аренду расходы учитываются на счетах учета затрат (20,26,44 и др.), а доходы - на счете учета выручки от продаж (90).

При втором варианте учета аренда не является предметом деятельности, и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В дебет счета 91 списываются затраты на ремонт, сумма начисленной амортизации и другие расходы с кредита счетов 10,70,69,02 и других.

На сумму начисленной арендной платы производится следующая запись: Дт76 Кт91, на величину НДС - Дт91 Кт68. При начислении арендной платы авансом – Дт98 Кт76.

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор производит следующую запись: Дт 20, 23, 25 и др. Кт76. Начисление арендной платы за будущие периоды: Дт97 Кт76.

8. При организации бухгалтерского учета лизинговых операций следует различать учет операции у лизингодателя и у лизингополучателя.

Учет у лизингодателя.

Лизингодатель затраты по приобретению лизингового имущества отражает на счете 08.

Дт 08 Кт 60 - Отражено приобретение объекта.

Дт 19 Кт60 – Сумма НДС.

Дт 03 Кт 08 - Лизинговое имущество взято на учет.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты по осуществлению лизинговой деятельности отражаются на счете 20(Дт 20 Кт 10,70,69 и др.). Ежемесячно учтенные суммы с кредита 20 счета относят в дебет счета 90. На сумму причитающихся лизинговых платежей производится следующая запись: Дт62 Кт90.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача имущества отражается на счете 91. При этом производятся следующие записи:

1). Дт76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»

Кт счета 91 «Прочие доходы и расходы» - на сумму задолженности по лизинговым платежам

2). Дт 91 «Прочие доходы и расходы».

Кт03 «Доходные вложения в материальные ценности» - на стоимость лизингового

имущества

3). Дт 91 «Прочие доходы и расходы»

Кт 98 «Доходы будущих периодов» - на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Учет у лизингополучателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то лизингополучатель поступившее имущество учитывает на счет 001 «Арендованные основные средства».

На сумму начисленных лизинговых платежей - Дт 20,26 и др. Кт 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

При возврате лизингового имущества его стоимость списывают со счета 001 «Арендованные основные средства».

Погашение задолженности по лизинговым платежам - Дт 76т Кт 51.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего имущества производится следующая запись: Дт 08 Кт 76 субсчет «Арендные обязательства». Принято на учет - Дт 01 Кт 08.

Начисленные лизингодателю платежи отражают записью:

Дт 76 субсчет «Арендные обязательства»

Кт 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

На суммы денежных средств, перечисленных лизингодателю - Дт 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» Кт 51.

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты платежей отражают по дебету счета 91 и кредиту 01.

9. В целях контроля над сохранностью основных средств, организация должна проводить инвентаризацию. В соответствии с ПБУ 6/01 разрешается проводить инвентаризацию основных средств один раз в три года. Сроки проведения инвентаризации отражаются в Учетной политике организации.

По приказу руководителя для проведения инвентаризации создается инвентаризационная комиссия. Результаты инвентаризации заносят в инвентаризационные описи, а затем в сличительные ведомости. Формы этих документов представлены в альбоме унифицированных форм.

Результаты инвентаризации отражаются на счетах следующим образом:

Дт 01 Кт 91 - На рыночную стоимость неучтенных объектов.

Если по результатам инвентаризации выявлена недостача, то производятся следующие записи:

Дт 02 Кт 01 - Списана начисленная амортизация;

Дт 94 Кт 01 - Списана остаточная стоимость;

Дт 73/2 Кт 94 - Остаточная стоимость списана на виновное лицо;

Дт 73/2 Кт 98 - На сумму разницы между рыночной и остаточной стоимостью;

Дт 50,70 Кт 73/2 - Недостача возмещена виновным лицом;

Дт 98 Кт 91 - Разница между рыночной и остаточной стоимостью списана на финансовый результат организации.

Если виновников в недостаче обнаружить не удалось или во взыскании с них отказал суд, недостача списывается на финансовый результат организации: Дт91 Кт94.

10. По основным средствам в бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта, как минимум, следующая информация:

- о первоначальной стоимости, сумме начисленной амортизации по основным группам на начало и конец отчетного периода;
- о движении основных средств в течение отчетного периода по основным группам (поступление и выбытие);
- о способах оценки основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они были приняты к учету (достройки, реконструкции и т.п.);
- об объектах основных средств, по которым стоимость не погашается;
- о принятых организацией сроках полезного использования основных средств;
- об объектах основных средств полученных и предоставленных в аренду;
- о способах начисления амортизации по отдельным группам основных средств.

Контрольные вопросы к теме

1. Какие нормативные акты регулируют учет основных средств?
2. Дайте определение основных средств.
3. Что является единицей учета основных средств?
4. Как классифицируются основные средства?
5. Какими бухгалтерскими записями оформляют переоценку основных средств?
6. Какими документами оформляют движение основных средств?
7. Какой регистр предназначен для аналитического учета основных средств?

8. В каком регистре ведется синтетический учет основных средств при журнально-ордерной форме учета?
9. Составьте бухгалтерские записи по поступлению основных средств.
10. Составьте бухгалтерские записи по выбытию основных средств.
11. Назовите способы начисления амортизации по основным средствам. В чем сущность каждого способа?
12. Назовите основные варианты учета расходов по ремонту основных средств и укажите особенности каждого варианта.
13. Каковы особенности учета арендованных основных средств?
14. Как отражаются результаты инвентаризации основных средств?

Тема 7. Учет нематериальных активов.

1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов.
2. Учет поступления и выбытия нематериальных активов
3. Учет амортизации нематериальных активов.
4. Учет деловой репутации.
5. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

1. Нематериальных активов – это относительно новый объект учета для российских бухгалтеров (возник в рыночной экономике). Порядок учета, условия признания НМА регулируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве НМА необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации, либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей некоммерческой организации;

2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные

документы - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т. п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом);

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

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

5) организацией не предполагается последующая перепродажа объекта в течение 12 месяцев;

6) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Условия признания нематериальных активов представлен на рисунке 36.

Рис. 36 Условия признания нематериальных активов в бухгалтерском учете.



Исходя из вышеизложенного, стандарт относит к НМА, например, произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин, изобретения, полезные модели, селекционные достижения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и знаки обслуживания.

Виды НМА представлены на рисунке 37

Рис. 37 Виды нематериальных активов.



Кроме того, в составе НМА также учитывается деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части). Нематериальными активами не являются расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

НМА принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

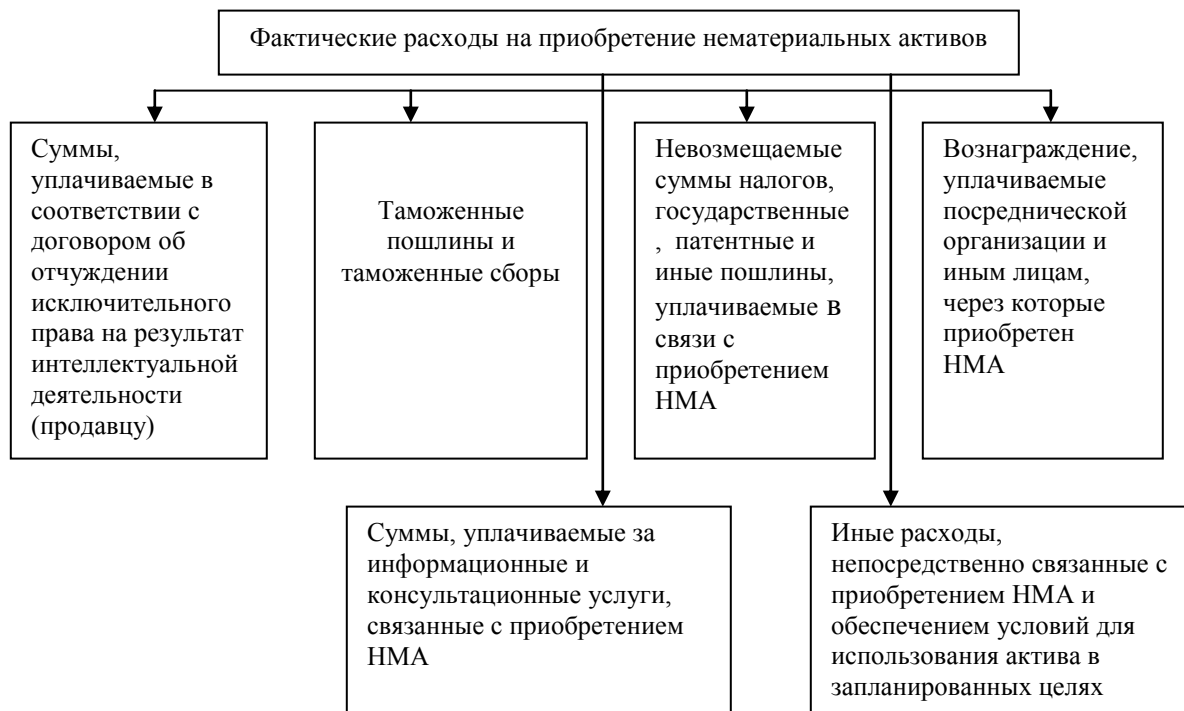
Фактической (первоначальной) стоимостью НМА признается сумма в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной или иной форме или величина кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных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

Расходами на приобретение актива НМА являются:

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

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- таможенные сборы, пошлины;
- невозмещаемые суммы налогов государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением актива;
- вознаграждения, уплачиваемые за услуги посреднических организаций и иных лиц, через которые приобретен объект;

Фактические расходы на приобретение НМА представлены ниже (рисунок 38).



При создании актива, кроме расходов, указанных выше, также относятся следующие расходы:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение НИОКР;
- расходы на оплату труда рабочих, занятых при создании актива или выполнении НИОКР;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно – исследовательского оборудования;
- иные расходы, связанные с созданием НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами по приобретению

актива, созданию НМА, за исключением случаев, когда актив относится к инвестиционным.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА, внесенного в счет вклада в уставный капитал, признается его денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА, принятого к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации в форме преобразования.

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Оценка нематериальных активов, поступивших в организацию в выше перечисленных случаях представлена на рисунке 39.

Рис. 39 Стоимость нематериальных активов, поступивших в организацию по разным направлениям.

Направления поступления нематериальных активов	Фактическая (первоначальная) стоимость нематериальных активов
1	2
Получение в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка, согласования учредителями (участниками) организации
Получение при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО	Определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации предприятий в форме преобразования
Получение организацией по договору дарения (безвозмездно)	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (на основе экспертной основе)
Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаемая исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА, приобретенного по договору,

предусматривающему исполнение обязательств не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случае переоценки и обесценения актива.

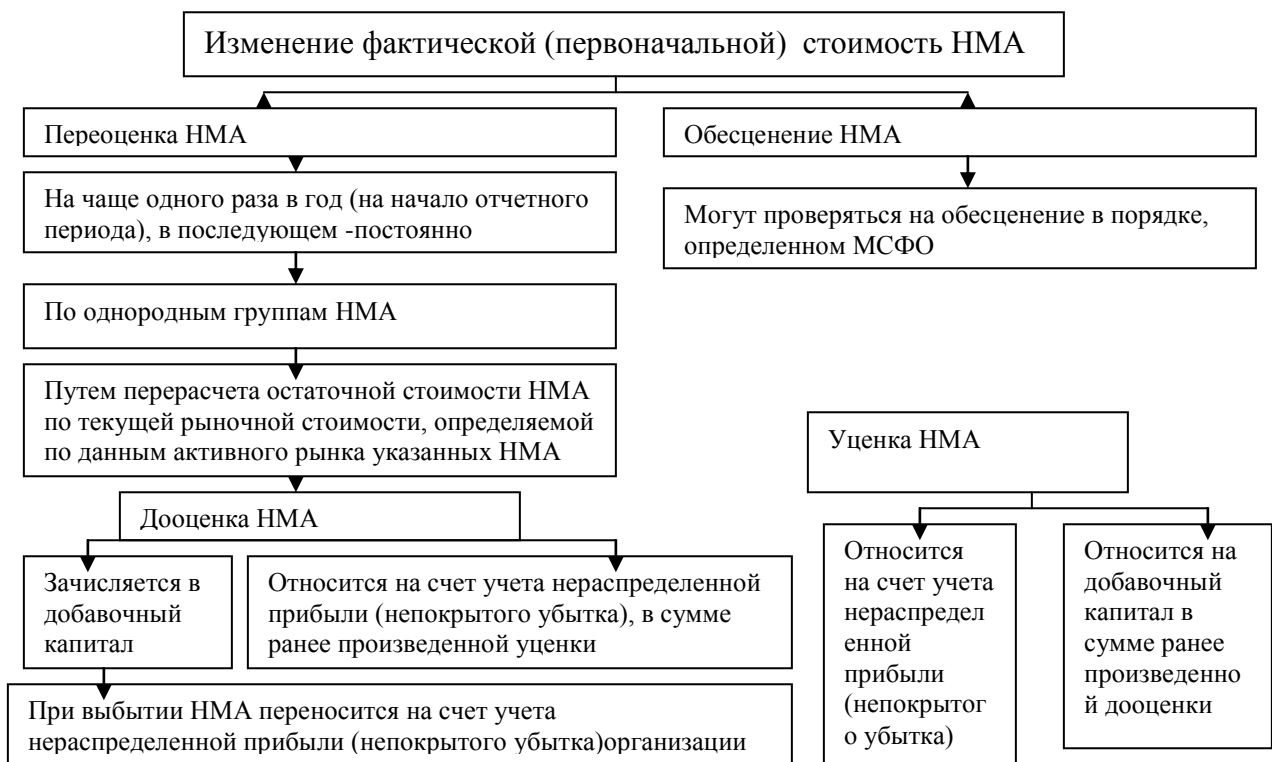
Коммерческая организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. Сумма дооценки объекта, в результате переоценки, зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (убытка)

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива в предыдущие годы. Превышение суммы уценки над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал в результате переоценки, проведенной в предыдущие годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

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

Нематериальные активы проверяются на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности. Изменение фактической (первоначальной) стоимость нематериальных активов представлена ниже



2. Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации либо в ином, установленном законом порядке.

Для учета операций по документальному оформлению движения нематериальных активов в настоящее время отсутствуют какие – либо рекомендации. В альбоме унифицированных форм представлен лишь один документ – карточка учета НМА (форма №1-НМА), поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов, исходя из требований законодательных актов.

Синтетический учет нематериальных активов ведется на счете 04 «Нематериальные активы», по дебету которого учитывается поступление НМА, а по кредиту – выбытие. НМА. Расходы по приобретению и созданию относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 с кредита соответствующих счетов. Например, при приобретении за плату производятся следующие записи:

Дт 08 Кт 60 – На сумму, подлежащую уплате продавцу,

Дт 19 Кт 60 – На сумму НДС,

Дт 08 Кт 76, 71, 51 и др. – На расходы по приобретению,

Дт 04 Кт 08 - Постановка на учет.

При создании НМА собственными силами:

Дт 08 Кт 10,70,69,60 и др. – На расходы по созданию,

Дт 04 Кт 08 - Постановка на учет.

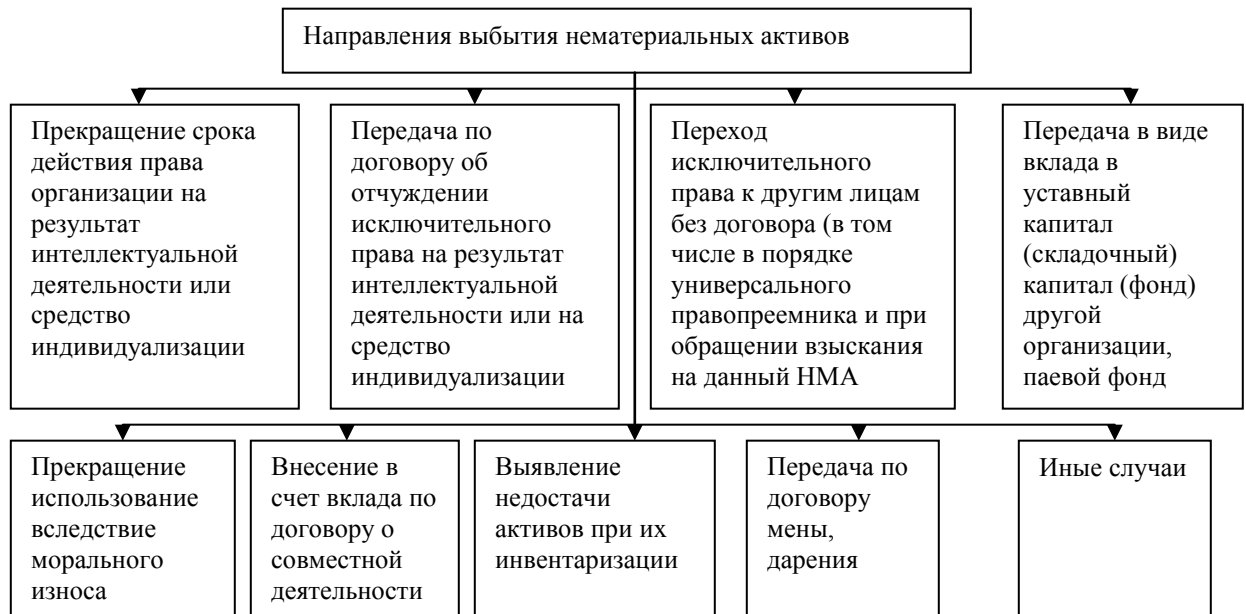
НМА считаются созданными, если исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности принадлежит организации.

Нематериальные активы, вносимые в счет вклада в уставной капитал, отражаются записью: Дт 08 Кт 75, а затем Дт04 Кт08.

Выбытие нематериального актива имеет место в следующих случаях:

- прекращения срока действия права организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации;
- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- перехода исключительного права к другим лицам без договора;
- прекращения использования вследствие морального износа;
- передачи по договору мены и в других случаях.

Направления выбытия нематериальных активов представлен ниже (рисунок 40).



Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам

Одновременно со списанием стоимости НМА необходимо списать сумму накопленной амортизации, а остаточную стоимость отнести на финансовый результат организации.

Дальнейшая корреспонденция счетов зависит от того, по какой причине происходит списание НМА. Так, при продаже НМА. производятся следующие записи:

- Дт 05 Кт 04 - Списана начисленная амортизация,
- Дт 91 Кт 04 - Списана остаточная стоимость,
- Дт 62 Кт 91 - Начислена задолженность покупателю,
- Дт 91 Кт 68 - Начислен НДС,
- Дт 68 Кт 51 - Оплачен НДС,
- Дт 51 Кт 62 –Получены денежные средства,
- Дт 91/9 Кт 99 - Отражена прибыль от продажи.

При внесении НМА в виде вклада в уставной капитал:

- Дт 05 Кт 04 - Списана начисленная амортизация,
- Дт 58 Кт 04 - Списана остаточная стоимость,
- Дт 58 Кт 91 или Дт91 Кт58 - На разницу между согласованной и остаточной стоимостью.

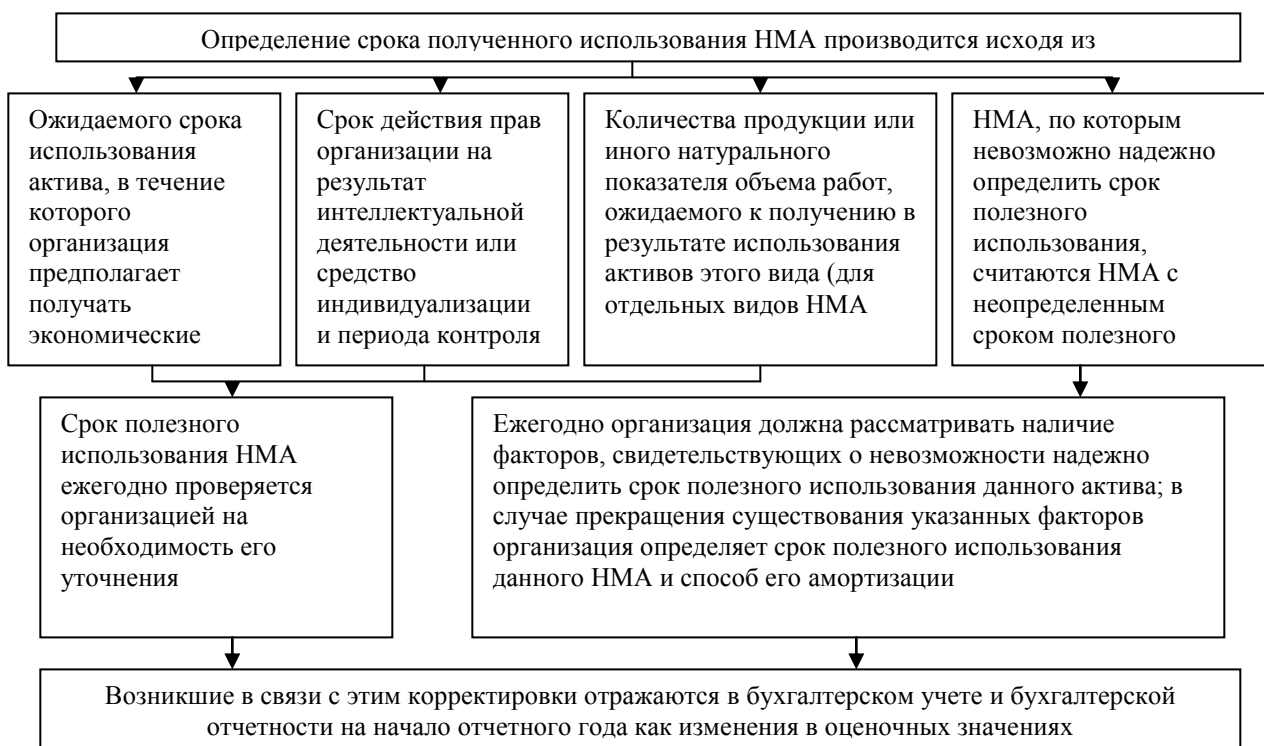
В соответствии с ПБУ 17/2002 «Учет расходов на НИОКР» в состав НМА входят результаты научных исследований и разработок, давших положительный результат и оформленные соответствующим документом. Расходы на НИОКР учитываются на счете 08 и отражаются в учете следующими записями:

- Дт 08 Кт 10,70,69,71,23,51 - На сумму затрат, связанных с НИОКР,
- Дт 04 Кт 08 –Результаты НИОКР приняты к учету как объект НМА,
- Дт 91 Кт 08 - Если отсутствует положительный результат или результаты НИОКР не оформлены соответствующим документом

3. Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации. По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью получения экономических выгод. Определение срока полученного использования НМА представлено на рисунке 41.

Рис. 41 Срок полезного использования нематериальных активов.



Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются активами с неопределенным сроком полезного использования. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Определение срока полезного использования НМА производится исходя из:

1. срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и периода контроля над активом;
2. ожидаемого срока использования НМА, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования НМА ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения.

В отношении нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна проверять наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования НМА и способ его амортизации.

Стоимость НМА погашается по средствам начисления амортизации одним из

следующих способов:

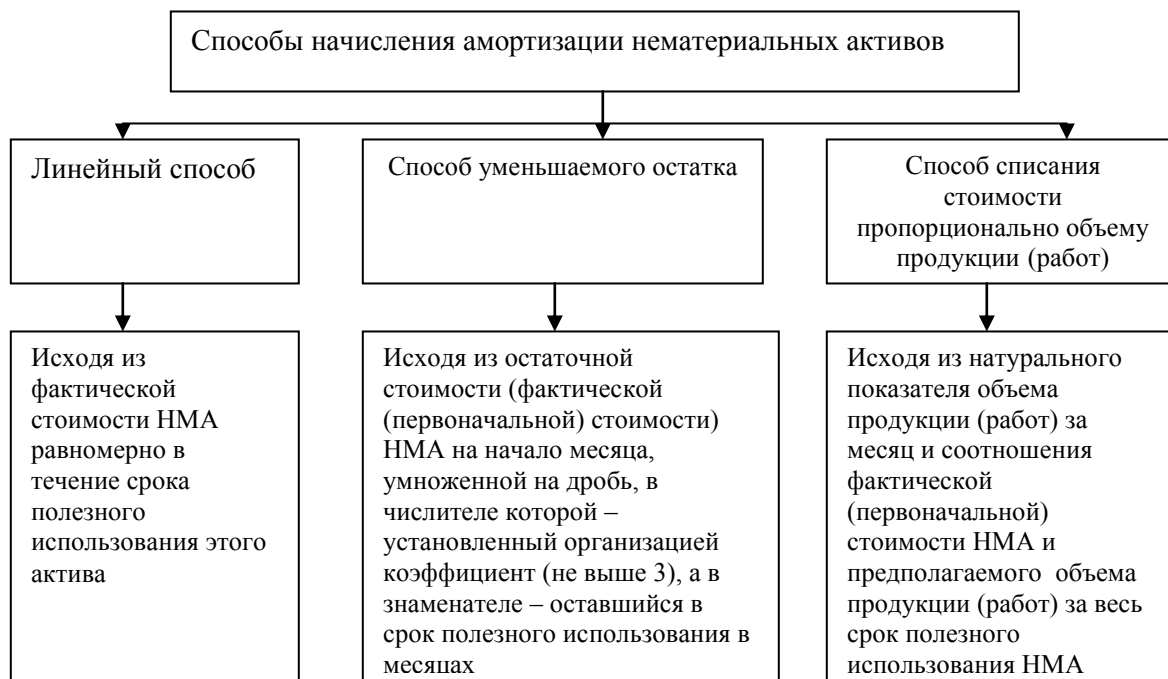
1).Линейный способ – при этом ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) НМА равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

2).Способ уменьшаемого остатка – при этом ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной)) стоимости или текущей рыночной (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок службы;

3).Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – при этом ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования актива.

Способы начисления амортизации по НМА представлено на рисунке 42.

Рис 42. Способы начисления амортизации нематериальных активов



Способ начисления амортизации НМА ежегодно проверяется организацией на

необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод существенно изменился, должен быть изменен способ определения амортизации.

Для учета сумм начисленной амортизации используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов», по дебету которого учитываются списанные суммы амортизации по выбывшим объектам, а по кредиту – суммы начисленной амортизации.

На суммы начисленной амортизации кредитуется счет 05 и дебетуются счета 26,23,25и др. Списание сумм амортизации отражается записью – Дт05 Кт04.

4. Деловая репутация для целей бухгалтерского учета, в соответствии с ПБУ 14/2007, определяется расчетным путем, как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении организации как имущественного комплекса (в целом или его части) и суммой всех его активов и обязательств по бухгалтерского балансу на дату его покупки.

Следует иметь в виду, что объектом бухгалтерского учета деловая репутация становится только в момент купли – продажи.

Различают положительную деловую репутацию и отрицательную деловую репутацию. Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретением актива и учитывать как отдельный инвентарный объект НМА.

Положительная деловая репутация возникает при превышении покупной цены над балансовой стоимостью имущества приобретенной организации. Положительную деловую репутацию приходуют по дебету счета 04 с кредита счета 76.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов стабильных покупателей, деловых связей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, уровня квалификации персонала и т. п.. Отрицательная деловая репутация возникает при превышении балансовой стоимости приобретенного имущества над покупной ценой. Отрицательная деловая репутация учитывается в качестве доходов будущих периодов и отражается в учете записью: Дт76 Кт98.

Приобретенная положительная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

5. В бухгалтерской отчетности должна быть отражена, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец года;
- стоимость списания и поступления НМА;
- сумма начисленной амортизации по НМА с определенным сроком полезного использования;
- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива;
- стоимость переоценки нематериальных активов, суммы дооценки и уценки;
- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению.

В учетной политике организации должна быть отражена, как минимум, следующая информация:

- способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средств;
- принятые организацией сроки полезного использования НМА;
- способы начисления амортизации, а также установленный коэффициент при определении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- изменения способов определения амортизации.

При раскрытии информации в бухгалтерской отчетности отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

Контрольные вопросы к теме

1. Какими нормативными актами регулируется учет НМА?
2. Назовите условия отнесения имущества к НМА?
3. В какой оценке отражаются нематериальные активы в учете и отчетности.
4. Что является единицей учета НМА?
5. Составьте бухгалтерские записи по поступлению НМА в организацию.
6. На каком счете формируется первоначальная стоимость НМА?
7. Составьте бухгалтерские записи по выбытию НМА.
8. Какие способы начисления амортизации существуют по НМА?
9. По каким видам НМА не начисляют амортизацию?

10. Составьте бухгалтерские записи по начислению амортизации НМА.

Тема 8. Учет финансовых вложений.

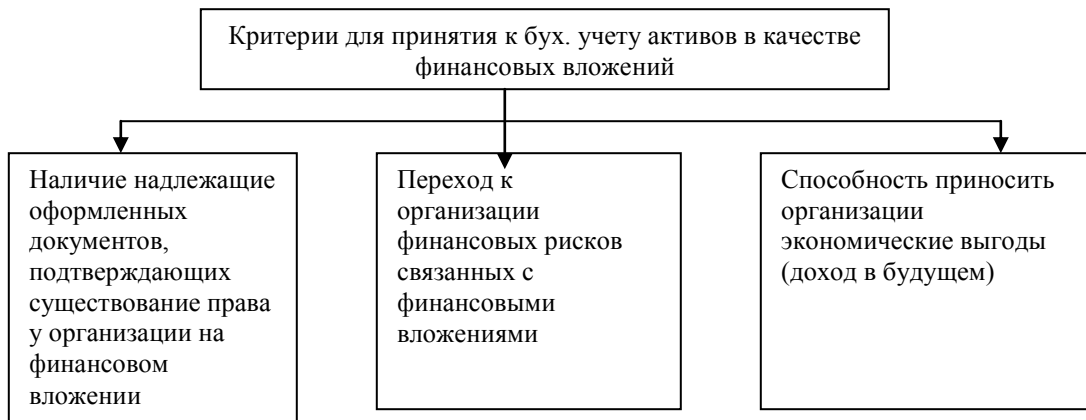
1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.
2. Последующая оценка финансовых вложений.
3. Учет вложений в уставные капиталы других организаций.
4. Учет вложений в долговые ценные бумаги.
5. Учет предоставленных займов.
6. Учет вкладов по договору простого товарищества.
7. Учет приобретения прав-требований на дебиторскую задолженность.
8. Обесценение финансовых вложений и учет резервов под обесценение.
9. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности.

1. Правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о финансовых вложениях организации определяет ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.)

Условия для принятия активов в качестве финансовых вложений представлены на рисунке 43.1

Рис. 43.1 Условия для принятия активов в качестве финансовых вложений



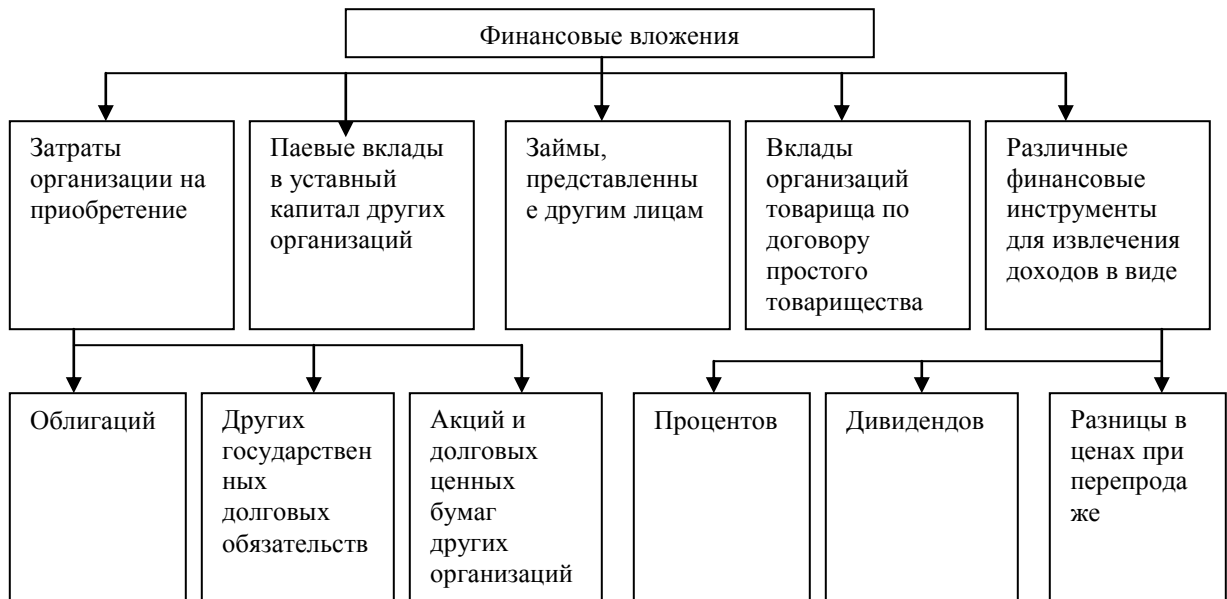
ПБУ 19/02 определило, что к финансовым вложениям организации относятся:

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

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

Классификация финансовых вложений представлена на рисунке 43.2

Рис. 43.2 Классификация финансовых вложений



К финансовым вложениям организации не относятся:

1. собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи и аннулирования;
2. векселя, выданные организацией-векселедателем организации - продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
3. вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
4. драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами организации на приобретение финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

-вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;

-расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;

-иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений внесенных в счет вклада в уставный капитал организации признается их денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету;

- сумма денежных средств, которые может быть получены от их продажи на дату принятия их к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым не рассчитывается рыночная цена.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, признается стоимость активов переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Виды оценки финансовых вложений представлены на рисунке 43.3

Рис.43.3 Оценка финансовых вложений

Направления приобретения финансовых вложений	Оценка финансовых вложений	Бухгалтерская запись
1. За оплату	В полной сумме понесенных расходов	Д сч.58 К сч.51,52,76
2. Внесенные в счет вклада в уставный капитал	Согласованная с учредителями	Д сч.58 К сч.75
3. Полученные безвозмездно	По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бух. учету. По сумме денежных средств, которые могут быть получены от их	Д сч.58 К сч.91

	продажи на дату принятия их к бухгалтерскому учету (для ценных бумаг по которым не рассчитывается рыночная цена)	
4. Оплаченные не денежными средствами	По стоимости активов, переданных (подлежащих передаче) во исполнение возникших обязательств, которая устанавливается по цене, применяемой организацией при определении стоимости аналогичных активов	Д сч.58 К сч.90

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Учет финансовых вложений ведется на счете 58 «Финансовые вложения». По дебету счета отражается поступление финансовых вложений, а по кредиту – списание.

К счету 58 могут быть открыты следующие субсчета:

1).«Паи и акции», где учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.;

2).«Долговые ценные бумаги», где учитывается наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги;

3).«Предоставленные займы», где учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организаций) лицам денежных и иных займов. Займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно;

4).«Вклады по договору простого товарищества», где предприятие-компаньон учитывает наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества;

5). «Приобретенные права требования», где ведется учет приобретенной по договору цессии дебиторской задолженности.

Аналитический учет по счету 58 должен вестись по видам финансовых вложений; по объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация).

По государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация:

наименование эмитента и название ценной бумаги; номер, серия и т. п.; номинальная цена; цена покупки; расходы по покупке, дата покупки, дата продажи, место хранения.

2. Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством и ПБУ 19/02.

Для целей дальнейшей оценки финансовые вложения делятся на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражается в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую дату. Корректировку можно проводить ежемесячно или ежеквартально.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

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

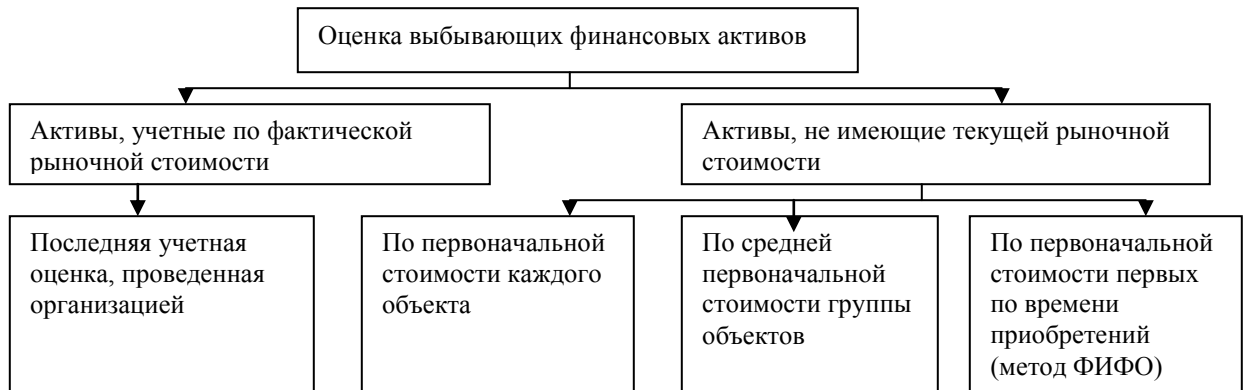
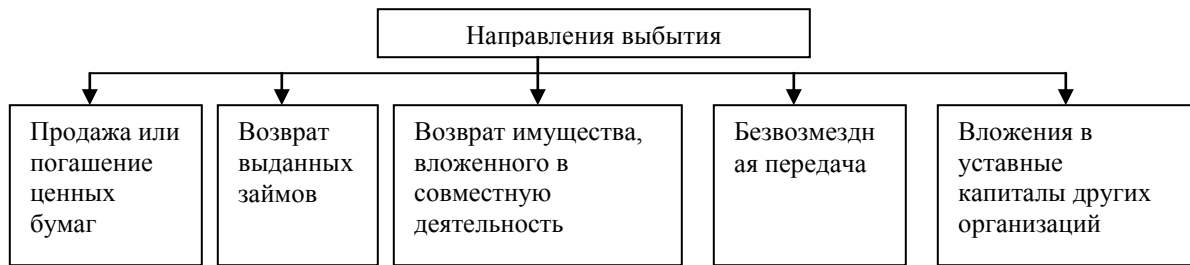
По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости.

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость может быть определена одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Направления выбытия и оценка выбывающих финансовых вложений представлены на рисунке 43.4

Рис. 43.4 Направления выбытия финансовых вложений , их оценка



Вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы.

По каждому виду (группе) финансовых вложений в течение года применяется только один способ оценки.

3. Финансовые вложения в уставные капиталы представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации в виде:

- внесения вкладов при создании и расширении организации;
- приобретения акций (долей) организации на вторичном рынке;
- приобретение акций приватизируемых организаций у органов управления государственным имуществом.

В качестве инвестиционных ресурсов могут быть денежные средства, основные средства, имущественные права, ценные бумаги и др.

Не денежные вклады вносятся в уставный капитал только после проведения их денежной оценки. Если не денежные вклады вносятся в уставный капитал АО или ООО и его объявленная стоимость выше 200 минимальных размеров оплаты труда, то такая оценка должна производиться независимым оценщиком.

Инвестирование средств в уставный капитал происходит в два этапа: в процессе государственной регистрации и на протяжении определенного периода ее деятельности.

Размер первоначального взноса и предельный срок внесения зависит от организационно- правовой формы создаваемого юридического лица.

Учет финансовых вложений в уставные капиталы других организаций ведут на счете 58 субсчете 1 «Паи и акции».

Денежные инвестиции в уставный капитал сопровождаются записью: Дт 58/1 Кт 76,50,51,52

Если вносятся не денежные активы, то при вложении основными средствами:

Дт02 Кт01 – на величину амортизации;

Дт58 Кт01 –на остаточную стоимость;

Дт58 Кт91 или Дт91 Кт58 – на сумму превышения согласованной с учредителями стоимости над остаточной стоимостью.

На сумму начисленных доходов, связанных с участием в уставных капиталах, производится запись: Дт76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и доходам» Кт91 субсчет «Прочие доходы».

Акции и вклады могут являться объектом сделок купли – продажи при этом производятся следующие записи:

Дт 91 Кт 58 - На балансовую стоимость проданных акций;

Дт 62 Кт 91 - На продажную сумму акций;

Дт 91 Кт 51,76 - На расходы по продаже;

Дт 91/9 Кт 99 – На сумму прибыли от продажи.

Если продажа акций, вкладов, начисление процентов оказывает существенное влияние на финансовый результат, то есть является предметом деятельности организации, то продажа акций отражается с использованием счета 90.

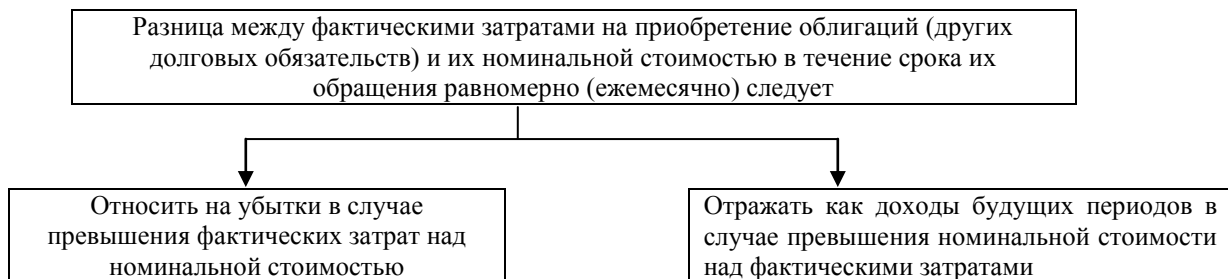
4. Вложение в долговые ценные бумаги производят с целью получения дохода в течение строго установленного срока. К ним относятся инвестиции в долговые ценные бумаги, векселя и другие аналогичные ценные бумаги. Доходом по долговым ценным бумагам может быть дисконт, процент.

Инвестирование средств в облигации происходит путем их приобретения при размещении на первичном или на вторичном фондовом рынке. Объектами вложений могут быть частные и государственные облигации.

Для учета вложений в долговые ценные бумаги предназначен счет 58 субсчет 2

«Долговые ценные бумаги».

Инвестирование средств в облигации отражается следующей записью: Дт 58/2 Кт 50,51,76. По долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним дохода, списывается на финансовые результаты организации:



при этом, если первоначальная стоимость выше номинальной производятся следующие записи:

Дт76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и доходам» - на сумму причитающегося к получению дохода,

Кт58 субсчет «Долговые ценные бумаги» - на часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью,

Кт91 субсчет «Прочие доходы и расходы» - на разницу между суммами, отнесенными на сче76 и 58.

Если первоначальная стоимость ценных бумаг ниже их номинальной стоимости, то в учете производятся следующие записи:

Дт76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и доходам» - на сумму причитающегося к получению дохода,

Дт58 субсчет «Долговые ценные бумаги» - на часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью,

Кт91 субсчет «Прочие доходы и расходы» - на общую сумму, отнесенную на счета 76 и 58.

Особенность финансовых вложений в векселя состоит в том, что они могут осуществляться на финансовом и на товарном рынке.

На счете 58 субсчете 2 формируется информация о наличии и движении векселей третьих лиц. Когда поставщик получает от покупателя его собственный товарный вексель, то

такой вексель выполняет функцию долговой расписки и принимается к учету как дебиторская задолженность (Дт 62,76 субсчет «Векселя полученные»).

Если полученный вексель выступает средством обеспечения предоставленного займа, то его учет организуется на счете 58 субсчете 3, а именно, Дт58/3 Кт 62 - получен от покупателя финансовый вексель или товарный вексель третьих лиц.

Продажа, выкуп ценных бумаг отражается с использованием счета 91 следующей корреспонденцией счетов:

Дт 91 Кт 58 – Списана балансовая стоимость долговых ценных бумаг,

Дт 62 Кт 91 - Начислена выручка от продажи,

Дт 91 Кт 51,76 - Отражены расходы на продажу,

Дт 51 Кт 62 - Поступили денежные средства,

Дт 91/9 Кт 99 - Отражен финансовый результат от продажи

5. Финансовые вложения, основанные на отношениях займа, осуществляются путем предоставления организацией своих активов на определенный срок в собственность других лиц.

Порядок формирования заимодавцем информации о финансовых вложениях определяется условиями договора займа, который предусматривает предмет займа, способ обеспечения займа, способ возврата и т.п. Формирование информации о предоставленных займах осуществляется на счете 58 субсчете 3 «Предоставленные займы».

Дт 58/3 Кт 51,50 – предоставлены в заем денежные средства.

На сумму займа должна быть получена гарантия. На сумму полученной гарантии в обеспечение предоставленного займа производится запись на забалансовом счете –Дт 008 «Обеспечение обязательств и платежей полученные».

Дт 76/3 Кт91 - На сумму начисленного процента на величину займа;

Дт 51 Кт76/3 - На сумму полученного процента по займу.

Финансовые вложения в форме вещного займа отражаются следующими записями:

Дт 91 Кт 10,41,43 - Списана балансовая стоимость переданного актива;

Дт 91 Кт68 - Начислен НДС, так как стоимость переданного актива подлежит включению в облагаемый НДС оборот;

Дт 58/3 Кт 91 - Отражена передача актива в виде вещного займа;

Дт 008 - На сумму гарантии в обеспечение предоставленного займа, если это предусмотрено по договору;

Дт 10,41,43 Кт 58/3 и Кт008 - Возврат актива в виде вещного займа.

6. Учет операций по совместной деятельности осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03 определяет правила отражения хозяйственных операций в учете и отчетности в случае совместного:

- осуществления операций;
- использования активов;
- осуществления деятельности.

При совместно осуществляемых операциях каждым участником договора выполняется определенный этап производства продукции, выполнения работ или оказания услуг с использованием собственных активов.

Совместно используемыми активами считается имущество, находящееся в общей долевой собственности нескольких юридических лиц, заключивших договор о совместном использовании этого имущества с целью получения экономических выгод или дохода.

В соответствии с законодательством совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуществляется на основе договора простого товарищества между ее участниками.

По договору простого товарищества (договор о совместной деятельности) два или более лиц объединяют свои вклады и совместно действуют без образования юридического лица с целью получения прибыли или иной не противоречащей закону цели.

Отличительными особенностями финансовых вложений в простое товарищество по сравнению с вложениями в складочный капитал полного товарищества и товарищества на вере являются:

- возможность внесения участником не только денежных средств, но и профессиональных знаний, деловых связей, репутации;
- беспрепятственное внесение имущества, не принадлежащего участнику на праве собственности;
- самостоятельное решение участников всех вопросов по внесению вкладов;
- отсутствие необходимости государственной регистрации.

Внесенное имущество, произведенная продукция и доходы и т.п. - все является общей долевой собственностью. Пользование совместным имуществом возможно по согласию товарищей. Оценка вкладов также осуществляется по согласованию товарищей. Обязанности по содержанию общего имущества возлагается по договору на отдельных товарищей, а

прибыль от их совместной деятельности распределяется пропорционально их вкладам. Ведение бухгалтерского учета общего имущества поручается одному из участников. Деятельность простого товарищества учитывается на обособленном балансе, но он не самостоятелен, так как простое товарищество не является юридическим лицом. Активы и пассивы этого баланса не включаются в балансы юридических лиц. Общее имущество простого товарищества учитывается на счете 80.

У участника простого товарищества, ведущего общие дела, при создании товарищества производятся следующие записи:

Дт 50,51,01,10и т.д. Кт 80 - Оприходование имущества простого товарищества;

Дт 99(84) Кт 84(99) - Списание сумм прибыли (убытка), подлежащего распределению;

Дт80 Кт10, 01,41 и др. - Возврат имущества.

У участника договора простого товарищества стоимость переданного имущества подлежит отражению на счете 58 субсчете 4 следующей корреспонденцией счетов:

Дт58/4 Кт10,41,01и другие счета – На балансовую стоимость переданного имущества;

Дт02,05 Кт01,04 – На сумму начисленной амортизации;

Дт58/4 Кт50,51 –На сумму вложений в форме денежных средств;

Дт76 Кт91или Дт91 Кт76 – На сумму прибыли (убытка), подлежащего распределению

между участниками

После прекращения совместной деятельности, по мере поступления имущества, дебетуются счета 01,10,50 и др. и кредитуются счет 58/4.

7.Цессией (уступкой прав требования на дебиторскую задолженность) признается соглашение, в соответствии с которым одно лицо (цедент) передает свои права кредитора к должнику по какому – либо договору третьему лицу (цессионарию).

Согласно ГК РФ уступаемые права переходят к цессионарию в таком же объеме, в каком они принадлежали цеденту. Помимо прав и выгод по сделке цессионарий приобретает все риски, связанные с неисполнением должником принятых обязательств.

По общему правилу для перехода прав кредитора к третьему лицу согласия должника не требуется. Стороны договора цессии обязаны лишь уведомить его о состоявшейся сделке.

Приобретенные права требования на дебиторскую задолженность цессионарий принимает к учету на счет 58 субсчет5 «Приобретенные права требования». Эти операции отражаются следующими записями:

Дт 58/5 Кт76 - Приобретены права требования у цедента;

Дт76 Кт51 - С расчетного счета оплачен долг цеденту;

Дт62/1 Кт91 - Должнику предъявлены требования об оплате;

Дт 91 Кт 58/5 - Списана учетная стоимость требования;

Дт 51 Кт 62/1 - На расчетный счет зачислен долг дебитора;

Кт 91/9 Кт 99 – Отражена прибыль от оказания финансовой услуги.

8. По финансовым вложениям, по которым не определяется регулярно текущая рыночная стоимость, в соответствии с ПБУ 19/02 образуется резерв под обесценение финансовых вложений. Он создается, если наблюдается устойчивое снижение стоимости финансовых вложений, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений, т.е. происходит обесценение финансовых вложений.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в сторону уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное увеличение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Обесценение финансовых вложений возможно в следующих случаях:

- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем;
- появление у организации - эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности организации, либо у ее должника по договору займа, признаков банкротства либо объявления его банкротом.

Если проверкой будет подтверждено устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то на разницу между их учетной и расчетной стоимостью организация образует резерв под обесценение финансовых вложений.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной

стоимостью и созданным резервом.

При повышении расчетной стоимости финансовых вложений на сумму повышения уменьшают созданный резерв. При этом дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91.

Аналитический учет по счету 59 ведется по каждому резерву.

9. В соответствии с ПБУ 19/02 в бухгалтерской отчетности финансовые вложения отражаются с разделением на краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения.

Кроме того в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и о последствиях изменения способов оценки;
- о стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и о финансовых вложениях, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- о разнице между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой соответствующих финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость;
- по долговым ценным бумагам, по которым определяется текущая рыночная стоимость,
- разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным пунктом 22 ПБУ 19/02.;
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);
- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к

бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

Контрольные вопросы к теме

1. Какими нормативными актами регулируется бухгалтерский учет финансовых вложений?
2. Что такое финансовые вложения?
3. Каковы условия принятия активов в качестве финансовых вложений?
4. В какой оценке принимаются к учету финансовые вложения?
5. По каким видам финансовых вложений определяют текущую рыночную стоимость?
6. По каким видам финансовых вложений текущая рыночная стоимость не определяется?
7. Как оценивают финансовые вложения при их выбытии?
8. На каких счетах учитываются доходы и расходы по финансовым вложениям?
9. Что понимают под обесценением финансовых вложений?
10. Каковы особенности вкладов в уставные капиталы других организаций?
11. Назовите основные особенности учета финансовых вложений в займы.
12. Изложите порядок аналитического учета финансовых вложений.
13. Как учитываются финансовые вложения по договору простого товарищества?

Тема 9. Учет материально - производственных запасов.

1. Понятие, классификация и задачи учета МПЗ.
2. Виды оценки МПЗ.
3. Документальное оформление операций по движению запасов и учет МПЗ на складах .
4. Учет материалов бухгалтерской службой.
5. Синтетический учет МПЗ.
6. Порядок учета и распределения транспортно-заготовительных расходов.
7. Контроль за использованием материалов.
8. Учет тары.
9. Инвентаризация МПЗ.
10. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

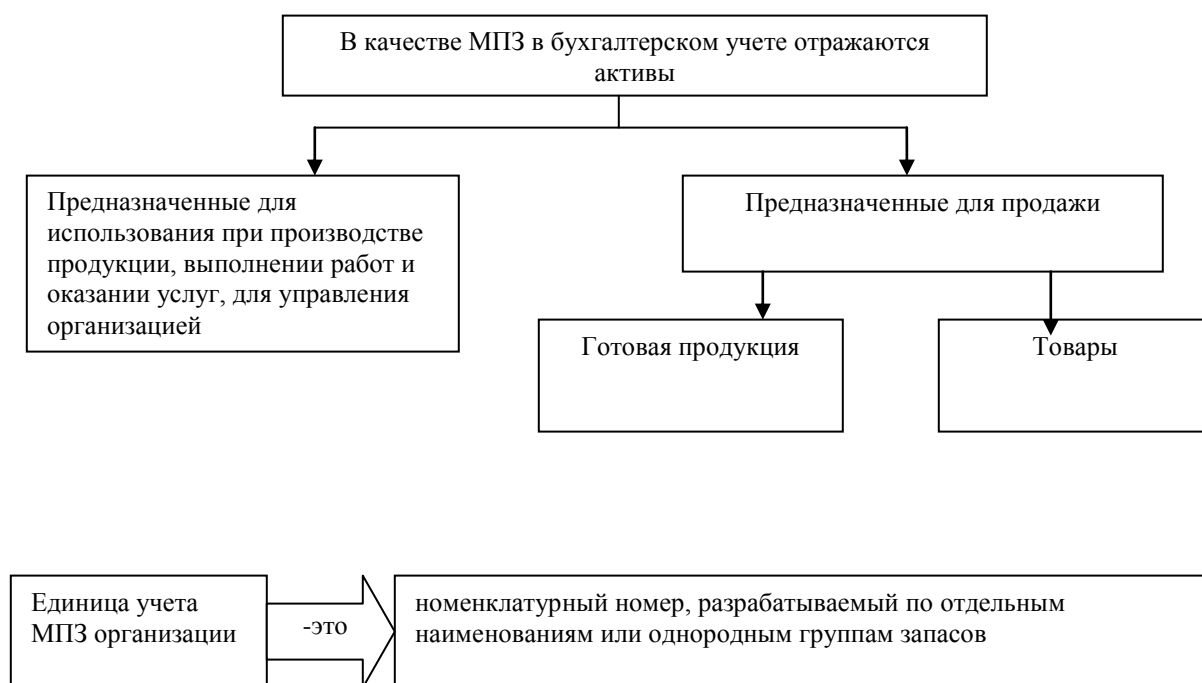
1. Учет МПЗ регулируется ПБУ 5/01 «Учет материально - производственных запасов» и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально - производственных запасов от 28 декабря 2001г. (с изменениями от 26 апреля 2002г. и от 26 марта 2007г.)

В бухгалтерском учете в качестве МПЗ принимаются активы:

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

Определение материально-производственных запасов представлена на рисунке 44.1.

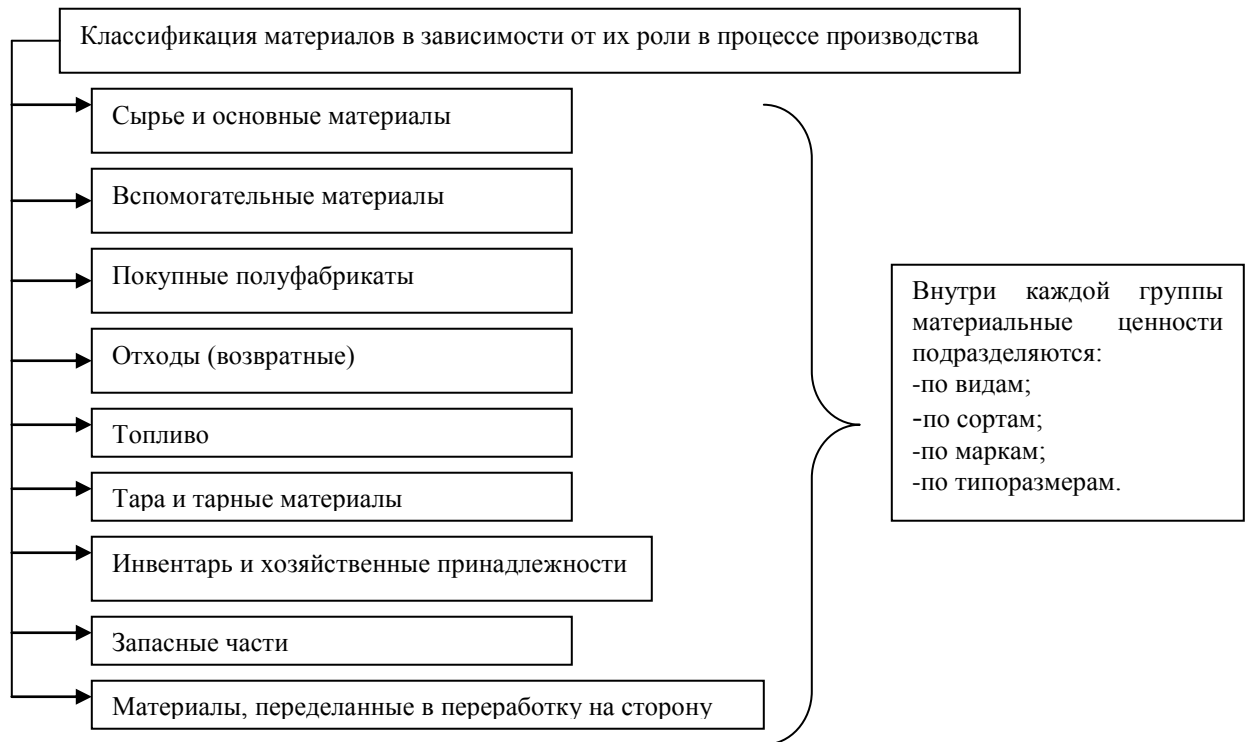
Рис. 44.1 Понятие материально- производственных запасов



Материально - производственные запасы подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Классификация материалов в зависимости от их роли в процессе производства представлена на рисунке 44.2.

Рис. 44.2 Классификация материалов



Задачами учета МПЗ являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования запасов.

Основные требования, предъявляемые к учету МПЗ:

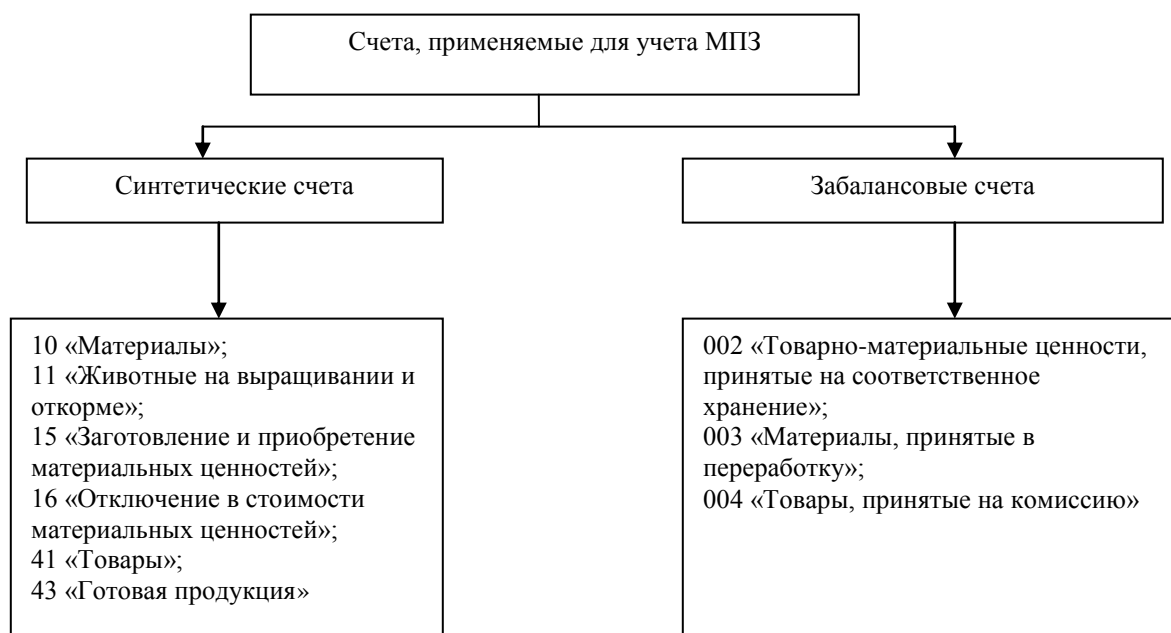
- сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов;
- учет количества и оценка запасов;
- оперативность (своевременность) учета запасов;
- достоверность;
- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца;
- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Необходимыми предпосылками действенного контроля за сохранностью запасов являются:

- наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных площадок (для запасов открытого хранения);
 - размещение запасов по секциям складов, а внутри них по отдельным группам и типоразмерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия;
 - в местах хранения каждого вида запасов следует прикреплять ярлык с указанием данных о находящемся запасе;
 - оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;
 - применение централизованной доставки материалов со складов организации в цеха (подразделения) по согласованным графикам, а на стройках от поставщиков, базисных складов и комплекточных участков непосредственно на объекты строительства по комплекточным ведомостям; сокращение излишних промежуточных складов и кладовых;
- организация, там, где это необходимо и целесообразно, участков централизованного раскроя материалов;
- определение перечня центральных (базисных) складов, складов (кладовых), являющихся самостоятельными учетными единицами;
- установление порядка нормирования расхода запасов (разработка и утверждение норм, соблюдение норм при отпуске материалов в подразделения организации);
- установление порядка формирования учетных цен на запасы и порядка их пересмотра;
- определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им запасов;

- заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности; увольнение и перемещение материально ответственных лиц по согласованию с главным бухгалтером организации;
- определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов запасов, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз запасов со складов и иных мест хранения организации;
- наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером (в списке указываются должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции тип или виды операций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений).

Для учета материально - производственных запасов используют следующие счета:



2. МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Формирование фактической себестоимости материалов приобретенных за плату представлена на рисунке 44.3.

Рис. 44.3 Фактическая себестоимость материальных ценностей, приобретенная за плату.



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

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции. Фактической себестоимостью материально - производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче

организацией.

Оценка запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

МПЗ, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они физического либо морально устарели, либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом состояния запасов.

Снижение стоимости МПЗ отражается в учете в виде начисления резерва. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально - производственных запасов.

Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально - производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимается во внимание:

- изменение цены;
- назначение МПЗ;
- текущая рыночная стоимость готовой продукции

Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально - производственных запасов.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость МПЗ, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», по дебету которого отражается использование резерва, а по кредиту – образование.

На сумму начисленного резерва производится следующая запись: Дт 91 Кт 14.

Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов (счет 91 «Прочие доходы и расходы») по мере отпуска относящихся к нему запасов.

При отпуске МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО);

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

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

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально - производственных запасов (способ ФИФО) основана на допущении, что материально - производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления). Следовательно, запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально - производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

На рисунке 44.3.1. представлена оценка МПЗ при отпуске на производство или других случаях выбытия.

Рис.44.3.1. Оценка материально- производственных запасов при отпуске на производство или в иных случаях выбытия.



По каждой группе (виду) МПЗ в течение отчетного года применяется один способ оценки.

В случаи значительной трудоемкости разрешается принимать договорную цену. В аналитическом учете и в местах хранения разрешается применять учетные цены, в качестве которых используются:

- договорные цены,
- фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца или отчетного периода,
- планово - расчетные цены (разработанные в начале года),
- средняя цена группы.

3. Для оформления операций движения материалов используются унифицированные формы первичных учетных документов, утверждаемые Госкомстатом Российской Федерации по согласованию с Министерством Финансов Российской Федерации.

Поступление в организацию материалов оформляют документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы – платежное требование, товарно – транспортные накладные и другие.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объема,

ассортимента, сроков поставки, цен и другим договорным условиям и делают на расчетном документе отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату).

Для контроля за поступлением грузов в отделе снабжения ведут Журнал учета поступающих грузов.

Проверенные платежные требования из отдела снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций – экспедитору для получения и доставки материалов. Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают наряд и доверенность. Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе и при обнаружении недостачи составляет коммерческий акт.

Принятые грузы экспедитор сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материалов данным счета поставщика.

Принятые материалы сдаются на склад на основе приходного ордера. Если при приемке материалов обнаружено расхождение с данными счета поставщика, то приемку материалов производит комиссия, и она оформляет акт о приемке материалов, подписываемый приемной комиссией. В составе комиссии должен быть представитель поставщика (или незаинтересованное лицо).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа используют товарно - транспортные накладные.

При приобретении материалов через подотчетных лиц, основанием для их принятия к учету служит товарный чек или акт (справка).

Расход материалов, отпускаемых в производство ежедневно, оформляют лимитно – заборными картами. Отпуск материалов со склада производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала на другой (при отсутствии материала на складе), оформляют выпиской отдельного требования-накладной на замену. При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись «Замена, смотри требование №_» и уменьшают остаток лимита.

Для отпуска материалов на сторону используют Накладную на отпуск материалов на сторону. При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной используют товарно - транспортные накладные.

Движение материалов со склада на склад, из одного подразделения в другое (внутри организации) оформляется требованиями-накладными.

На складах на каждый номенклатурный номер материалов заводят карточку учета материалов. В ней регулярно производятся записи по приходу и расходу материалов в

течение дня, а в конце дня – рассчитывают остаток. Регулярно проводится сверка складского учета с данными бухгалтерского учета. Карточка учета материалов выписывается в бухгалтерии, где регистрируется в специальной книге и затем выдается заведующему складам под расписку. Вместо карточек можно использовать книгу учета материалов, которая содержит те же реквизиты, что и карточка учета материалов.

В условиях автоматизации учета вместо карточек учета материалов используют систематически составляемые машинограммы-ведомости движения и остатков материалов. В отличие от многочисленных карточек их ведут лишь по складам и материально-ответственным лицам.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию.

4. Аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) в бухгалтерии ведется двумя способами: на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом.

При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов. При первом варианте в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно - суммового учета, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями. Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет, с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественный и суммовой учет, а на складах и подразделениях - только количественный учет.

В карточках ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца. На основании карточек в бухгалтерской службе ежемесячно составляются оборотные ведомости движения материалов отдельно по каждому складу и подразделению. В оборотных ведомостях указываются: номенклатурный номер материала, наименование материала с указанием отличительных признаков (сорт, артикул, размер, марка и т.д.), единица измерения; цена, остаток на начало месяца - количество и сумма, приход за месяц - количество и сумма, расход за месяц - количество и сумма, остаток на конец месяца - количество и сумма.

В каждой оборотной ведомости выводятся итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу (подразделению).

Группировка материалов по субсчетам и синтетическим счетам бухгалтерского учета должна обеспечиваться системой кодирования номенклатурных номеров материалов, которые должны содержать соответствующие отличительные признаки.

На основе указанных оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом.

Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно - заготовительных расходов.

Сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов. Кроме того, ежемесячно производится сверка данных в карточках, ведущихся в бухгалтерской службе, с данными в карточках складов и подразделений;

При втором варианте карточки аналитического учета в бухгалтерской службе не ведутся, все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Оборотные ведомости и сводные оборотные ведомости ведутся так же, как в первом варианте. Остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, выведенными в карточках складов и подразделений.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов.

Учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов материалов бухгалтерской службой только в денежном выражении, определяемом исходя, как правило, из учетных цен. Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно - заготовительных расходов.

На складах (подразделений) на основании первичных документов ведут количественный учет материалов в карточках или книгах складского учета, а в случаях, предусмотренных настоящими Методическими указаниями (пункт 264), также и суммовой учет.

Количественные остатки материалов на первое число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость (или сальдовую книгу) сотрудником бухгалтерской

службы или заведующим складом.

По отдельным складам (кладовым, подразделениям) в качестве сальдовой ведомости может использоваться ведомость остатков материалов, представляемых этими складами (кладовыми, подразделениями) вместе с первичными учетными документами.

Сальдовая ведомость составляется по той же форме, что и оборотная ведомость (смотри пункт 137 настоящих Методических указаний), за исключением оборотов (прихода и расхода), и хранится в бухгалтерской службе.

Целесообразно вести сальдовую ведомость (книгу) по многографной форме, на шесть месяцев или на год.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость, в которую переносятся итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений (мест хранения) по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и по соответствующим складам, подразделениям (местам хранения) в целом.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют ведомости движения материалов (накопительные ведомости), которые составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу. Учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или по учетным ценам. Итоги данных ведомостей ежемесячно переносят в сводную ведомость движения материалов, в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Данные сводной ведомости и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными аналитического учета, т.е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Учет движения материалов в бухгалтерии представлен на рисунке 44.4.

Рис. 44.4. Учет движения материалов в бухгалтерии



Организации могут составлять ведомость распределения материалов, в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов, транспортно – заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

При автоматизированном учете должно быть обеспечено формирование следующих основных учетных регистров:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов по неотфактурованным поставкам.

5. Синтетический учет производственных запасов, как уже отмечалось выше, ведут на счетах 10,11,14,15,16.

Синтетический учет материалов ведут на счете 10 «Материалы», по дебету которого отражается поступление материалов, а по кредиту - списание. К счету 10 могут быть открыты следующие субсчета:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.
3. Топливо.
4. Тара и тарные материалы.
5. Запасные части.
6. Прочие материалы.
7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
8. Строительные материалы.
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности.
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оснастка и специальная одежда к эксплуатации.

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном счете 10.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

При учете материалов по фактической себестоимости в дебет счетов учета материальных ценностей относят все расходы по их приобретению, что отражается следующей корреспонденцией счетов:

Дт 10 Кт 60 - На стоимость сырья и материалов по счету-фактуре.

Дт 19 Кт 60 - На суммы НДС.

Дт 10 Кт 23, 60, 76, 70, 69 - На сумму расходов по приобретению

Дт 10 Кт 71 - На стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм.

Дт 10 Кт 20 - На стоимость возвратных отходов.

И другие

Материалы, полученные от разборки основных средств, и излишки материалов, выявленные при инвентаризации, оценивают по рыночной стоимости и приходуют по дебету счета 10 и кредиту счета 91.

Материалы, полученные по договору дарения или безвозмездно, принимаются к учету по рыночной стоимости: Дт 10 Кт 98 и по мере их использования стоимость материалов списывают со счета 98 в кредит счета 91.

Поступившие материалы, на которые не получены документы поставщика (неотфактурованные поставки), приходуются по акту о приемке материалов по учетным ценам или по рыночным ценам, если в качестве учетных цен используется фактическая себестоимость, и отражают записью: Дт 10 Кт 60.

После получения расчетных документов их стоимость корректируют с учетом поступивших документов.

При учете материалов по учетным ценам дополнительно используют счета 15 и 16. Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалы, животные на выращивании и откорме, товары).

В дебет счета 15 относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы:

Дт15 Кт 60.

Дт19 Кт 60- На сумму НДС.

Дт15 Кт 23,60,71,76,70,69- На сумму расходов по заготовлению.

Материальные ценности, фактически поступившие в организацию, принимают к бухгалтерскому учету по учетным ценам записью: Дт10 Кт15.

Разницу между фактической себестоимостью приобретения и учетным ценам списывают со счета 15 в дебет 16 счета, а именно:

- если фактическая себестоимость выше стоимости по учетным ценам, дополнительной записью-Дт16 Кт15,
- если фактическая себестоимость ниже стоимости по учетным ценам, сторнировочной записью-Дт16 Кт15.

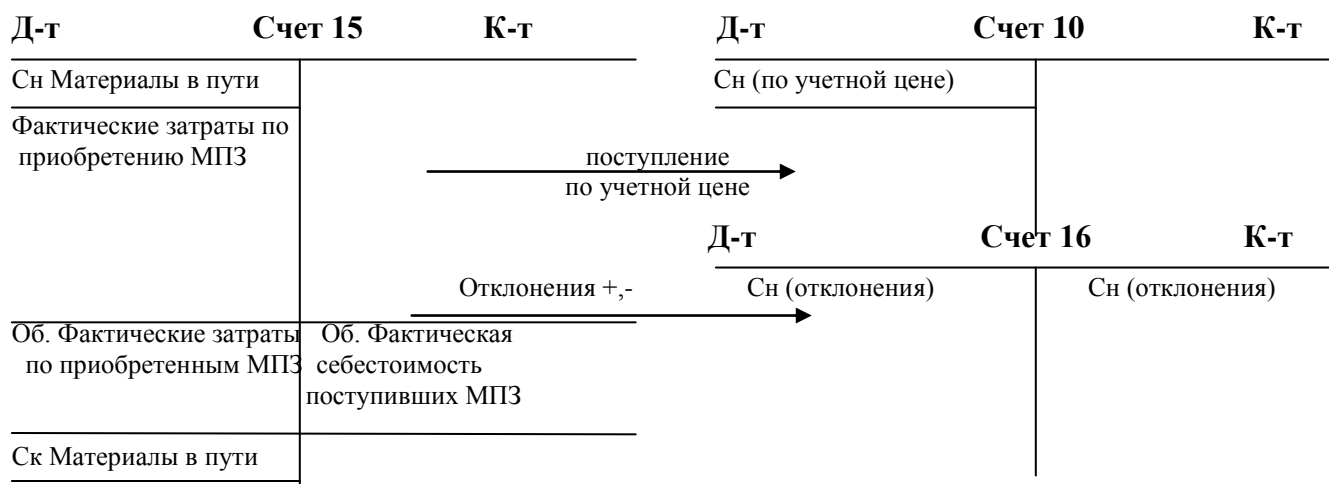
Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материально - производственных запасов в пути.

Израсходованные или проданные материально – производственные запасы списывают на счета издержек производства и продаж с кредита материальных счетов (Дт20,23,25,26,44и другие Кт10) по учетным ценам.

Накопленные на 16 счете разницы между фактической себестоимостью и стоимостью по учетным ценам списывают с кредита 16 счета в дебет счетов издержек производства, обращения или других счетов пропорционально стоимости израсходованных материально – производственных запасов по учетным ценам.

Схема учета приобретения МПЗ с использованием счетов 10,15,16 показана на рисунке 44.5

Рис. 44.5 Схема учета приобретения МПЗ с использованием счетов 10,15,16.



Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материально – производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Сырье и материалы могут поступать в организацию и из других источников:

Дт10 Кт75- Внесение в счет вклада в уставной капитал.

Дт10 Кт20- Создание в самой организации..

Дт10 Кт79- От структурных подразделений.

И других источников.

6. Транспортно - заготовительные расходы - это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. В состав транспортно - заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;

- расходы по содержанию заготовительно - складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников.

- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств,

организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);

- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.

Транспортно - заготовительные расходы (ТЗР) организации принимают к учету путем:

а) отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», согласно расчетным документам поставщика;

б) отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету «Материалы»;

в) непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный (складочный) капитал, внесенный в форме материально - производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Транспортно - заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов.

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по отдельным видам или группам производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Для облегчения выполнения работ по распределению ТЗР или величины отклонений в стоимости материалов допускается применение следующих упрощенных вариантов:

- при небольшом удельном весе ТЗР или величины отклонений (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счет «Основное производство», «Вспомогательное производство» и на увеличение стоимости проданных материалов;
- удельный вес ТЗР или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) может округляться до целых единиц (т.е. без десятичных знаков);
- в течение текущего месяца ТЗР или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного месяца. Если это привело к существенному недосписанию или излишнему списанию отклонений или ТЗР (более пяти пунктов), в следующем месяце сумма списываемых (распределяемых) отклонений или ТЗР корректируется на указанную сумму прошлого месяца;

ТЗР или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закреплённому в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов. При этом если фактические размеры отклонений или ТЗР отличаются от нормативных размеров, в следующем месяце (отчетном периоде) сумма распределительных отклонений или ТЗР корректируется, т.е. увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом месяце (отчетном периоде). Остатки ТЗР или величина отклонений на начало каждого месяца (отчетного периода) рассчитываются исходя из удельного веса (норматива) ТЗР или отклонений, предусмотренных в плановых (нормативных) калькуляциях, к фактическому наличию материалов в учетных ценах;

ТЗР или отклонения могут ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной), стоимости материалов) не превышает 5 процентов. При списании транспортно - заготовительных расходов в бухгалтерском учете производится запись по дебету тех счетов учета затрат, на которые были отпущены материалы по учетным ценам (20,23,25,26,29,28,44,90 и других) и кредиту счета 10 субсчет «Транспортно - заготовительные расходы» или 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» в зависимости от выбранного варианта учета транспортно - заготовительных расходов.

7. Отпуск материалов со складов (кладовых) организации на производство (участкам, бригадам, на рабочие места), как правило, должен осуществляться на основе предварительно

установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями (должностными лицами) по решению руководителя организации. Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (типовая межотраслевая форма N М-8), требование - накладная (типовая межотраслевая форма N М-11), накладная (типовая межотраслевая форма N М-15).

При небольших объемах отпуска материалов они могут выписываться на квартал. На каждый склад выписывается отдельная лимитно - заборная карта. Один экземпляр лимитно - заборной карты до начала месяца (квартала) ее действия передается подразделению организации - получателю материалов, второй экземпляр - соответствующему складу. Третий экземпляр (если он оформляется) остается в подразделениях, выполняющих снабженческие или плановые функции, для контроля. В конце месяца (квартала) лимитно - заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных учетных документах (лимитно - заборных картах, требованиях - накладных) проставляется штамп (надпись) "Сверх лимита". К сверхлимитному отпуску материалов относятся дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака (на производство изделий, продукции взамен забракованной) и покрытием перерасходов материалов (т.е. расходов сверх норм).

Выявление отклонений от норм расхода материалов (экономия, перерасход) производится следующими методами:

а) методом документирования отклонений.

Отклонения от норм расхода материалов методом документирования определяются на основании отдельных сигнальных первичных документов, где отражается отпуск материалов сверх норм.

б) методом учета партионного раскроя материалов.

Данный метод используется для выявления отклонений от норм по каждой партии раскраиваемого материала. Там, где это необходимо и целесообразно, организуются участки централизованного раскроя материалов. Материалы, подвергающиеся резке или раскрою (листовая сталь, гетинакс, стеклотекстолит, кожа, текстиль и т.д.), в производстве должны учитываться не только в весовом выражении (или в погонных метрах), но и в соответствующих единицах измерения площадей (кв. м; кв. дм и т.д.). Учет партионного раскроя осуществляется в первичном учетном документе типовой формы "Раскройный лист" или "Раскройная карта", которые оформляются на каждую партию раскраиваемого

материала. В документ заносятся количество материала, поданного к рабочему месту, количество изготовленных заготовок (деталей), количество полученных отходов, а также количество неиспользованных материалов, возвращенных на склад.

в) инвентарным методом.

Отклонения от норм выявляются по каждому виду и номенклатурному номеру материалов по отдельным участкам или по подразделению организации в целом. При этом методе на начало и конец месяца (проверяемого периода) производится инвентаризация остатков неизрасходованных в производстве материалов, находящихся на рабочих местах (участках, бригадах). За каждый месяц (проверяемый период) составляется отчет о расходовании материалов, в котором показываются остатки материалов на начало и конец месяца (периода), сколько получено и возвращено материалов за отчетный месяц (период), сколько фактически израсходовано, количество произведенной продукции (изделий, деталей и т.д.) или объемы выполненных работ, расход материалов по нормам, экономия и перерасход. Этот отчет с объяснениями руководителя подразделения организации о причинах отклонений от норм и принятых мерах по устранению непроизводительных расходов (мерах по экономии материалов) передается в бухгалтерскую службу для проверки и расчета стоимостных показателей (если они не показаны в отчете).

Отражение в учете отпуска материалов представлено на рисунке 44.6.

Рис.44.6. Отражение в учете отпуска материалов



Организацией могут разрабатываться и применяться другие методы выявления отклонений от норм, учитывающие особенности технологии производства продукции (работ, услуг).

8. Тара - это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

Бухгалтерский учет тары ведется по следующим видам:

1. тара из древесины;
2. тара из картона и бумаги;
3. тара из металла;
4. тара из пластмассы;
5. тара из стекла;
6. тара из тканей и нетканых материалов.

Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара). Тара однократного использования (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки продукции (товаров), как правило, включаются в себестоимость затаренной продукции и покупателем отдельно не оплачиваются.

Договорами поставки продукции (товаров) может предусматриваться использование многооборотной тары, подлежащей обязательному возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара).

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром), поставщиком может взиматься с покупателя залог (вместо стоимости тары), который ему возвращается после получения от него порожней тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм за тару производится в случаях, предусмотренных договорами.

Учет наличия и движения всех видов тары, кроме тары используемой как хозяйственный инвентарь, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.), ведется во всех организациях на счете 10 субсчете «Тара и тарные материалы», за исключением организаций, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием.

Организации, занимающиеся торговой деятельностью и общественным питанием, учет тары ведут на счете 41 «Товары» субсчете «Тара под товаром и порожняя».

Учет тары на складах и в подразделениях осуществляется аналогично учету

материалов.

В случаях, когда стоимость тары входит в продажную цену продукции, которая упакована в данную тару, т.е. покупателем отдельно (сверх стоимости продукции) не оплачивается, то стоимость такой тары относится в дебет счета 20 или 44 с кредита счета 10.

Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (т.е. сверх стоимости затаренной в нее продукции), то стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается у поставщика в дебет счетов учета расчетов с кредита 10 субсчет «Тара и тарные материалы».

Тара, поступившая от поставщиков вместе с продукцией (товаром), учитывается одновременно с оприходованием поставленной продукции по дебету счета 10 и кредиту счета учета расчетов.

Тара, пришедшая в негодность до истечения срока полезного использования (в результате ее порчи, боя и т.д.), списывается записью - Дт 91 Кт 10.

9. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

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

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров и материалов проводится в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

С целью организации текущего контроля за сохранностью запасов, оперативного

выявления возможных расхождений между данными бухгалтерского учета и их фактическим наличием по отдельным наименованиям и (или) группам в местах хранения и эксплуатации в организациях проводятся проверки.

В подразделениях организации, склады (кладовые) которых не являются самостоятельными учетными единицами, инвентаризация запасов на таких складах (кладовых) производится одновременно с инвентаризацией незавершенного производства (незавершенного строительства) в данном подразделении.

Персональный состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации, о чем издается распорядительный документ (приказ, распоряжение и т.п.). В состав указанных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (юристы, инженеры, экономисты, техники и т.д.).

Бухгалтерская служба организации обязана:

- осуществлять контроль за своевременностью и полнотой проведения инвентаризаций;
- требовать сдачи материалов инвентаризаций в бухгалтерскую службу;
- следить за своевременным завершением инвентаризаций и документальным оформлением их результатов;
- отражать на счетах бухгалтерского учета выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета.

По результатам инвентаризаций и проверок принимаются соответствующие решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба.

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

а) излишки запасов приходятся по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится:

- в коммерческих организациях - на финансовые результаты;
- в некоммерческих организациях - на увеличение доходов;

б) суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену запаса и долю транспортно - заготовительных расходов, относящуюся к этому запасу. Порядок расчета

указанной доли устанавливается организацией самостоятельно. В бухгалтерском учете данная операция отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов учета запасов:

10,41,43 - в части договорной (учетной) цены запаса;

16 «Отклонение в стоимости материалов» или субсчет «ТЗР»- на долю транспортно - заготовительных расходов.

При порче запасов, которые могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), последние одновременно приходятся по рыночным ценам с учетом их физического состояния с уменьшением на эту сумму потерь от порчи.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой бухгалтерской отчетности.

Материальные запасы, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов учета запасов в дебет счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как прочие расходы.

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе прочих доходов организации.

На величину излишков материально - производственных запасов, выявленных в результате инвентаризации, составляется запись: Дт10,41,43 Кт91.

Суммы недостач оформляются следующими записями:

Дт94 Кт10,41,43-На сумму недостач по учетной стоимости.

Дт73/2 Кт94-Учетная стоимость списана на виновных лиц.

Дт73/2 Кт98-Отражена разница между рыночной и учетной стоимостью недостающих ценностей.

Дт50или70 Кт73/2-Возмещена недостающая сумма ценностей.

Дт91 Кт98- Разница между рыночной и учетной стоимостью недостающих ценностей списана на финансовый результат.

При отсутствии конкретных виновников или если во взыскании с них отказано судом, сумма недостач списывается на финансовый результат организации записью-Дт91 Кт94.

10. В бухгалтерской отчетности на конец отчетного года материально -

производственные запасы отражаются по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально – производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели, либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В бухгалтерской отчетности организации по материально – производственным запасам подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки материально – производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки запасов;
- о стоимости материально – производственных запасов, переданных под залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Контрольные вопросы к теме

1. Назовите основные нормативные акты, регулирующие учет МПЗ.
2. Какие активы принимаются в бухгалтерском учете в качестве МПЗ?
3. Какие синтетические счета используются для учета МПЗ?
4. Какие субсчета можно открыть к счету № 10 «Материалы»?
5. Какие затраты принимают во внимание при определении фактической себестоимости МПЗ?
6. Назовите методы оценки МПЗ при списании их в затраты производства.
7. Назовите документы, применяемые для учета движения МПЗ.
8. Назовите основные документы складского учета МПЗ.
9. Какова сущность сальдового учета МПЗ?
10. Какие варианты заготовления и приобретения материалов вы знаете?
11. Составьте бухгалтерские записи при учете материалов по фактической себестоимости.
12. Какие бухгалтерские записи составляют при учете материалов по учетным ценам?
13. Как в учете отражаются результаты инвентаризации?
14. Что является единицей бухгалтерского учета МПЗ?
Как учитываются МПЗ не принадлежащие организации?

Тема 10. Учёт специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

1. Понятие и состав специальной оснастки и специальной одежды.
2. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды.
3. Оперативный учёт специальной оснастки и специальной одежды.

1. Приказом Минфина Российской Федерации от 26 декабря 2002 года №135н были утверждены «Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды». Данные Методические указания среди материально – производственных запасов выделяют отдельную группу активов, для которых предусмотрен особый порядок учета и отнесения их стоимости на затраты по производству и продаже продукции. В состав вышеназванных активов входят специальные инструменты и специальные приспособления, специальное оборудование, специальная одежда

Специальные инструменты и специальные приспособления – это технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг). К ним относятся инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная специальная оснастка и другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений.

Не учитываются как специальный инструмент и приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции.

Специальное оборудование - это многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций. В состав их входят:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечнопрессовое, термическое, сварочное, и другие виды специального технологического оборудования), применяемые для выполнения нестандартных операций;
- контрольно-испытательная аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний

конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю);

- реакторное оборудование;
- дезавакционное оборудование;
- и другие виды специального оборудования.

Не учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

Специальная одежда – это средства индивидуальной защиты работников организации. К ней относят: специальную одежду, специальную обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и другие виды специальной одежды).

Организация может организовать учет специальной оснастки (специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования) в порядке, предусмотренном для учета основных средств, в соответствии положениями ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Специальная оснастка и специальная одежда, принимаемая к бухгалтерскому учету в составе материально – производственных запасов, отражается в учете исходя из требований ПБУ 5/01.

2. Приемка и оприходование поступающей специальной оснастки и специальной одежды, как правило, оформляется приходным ордером (форма №М-14).

При изготовлении специального имущества силами организации, по окончании работ составляется акт выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды.

Передача специальной оснастки и специальной одежды, изготовленной подразделениями организации на склады, осуществляется на основании требований-накладных (форма №М-11); накладных (форма №М-15). Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) производится на основании лимитно-заборных карт (форма №М-8), накладных (форма №М-15) и других документов.

При необходимости, помимо унифицированных форм, организация может применять самостоятельно разработанные формы документов, при условии наличия в них всех

необходимых реквизитов, предусмотренных законом «О бухгалтерском учете».

Аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды, находящихся в производстве, ведется бухгалтерской службой по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство (эксплуатацию). Аналитический учет ведется, как правило, в книгах по форме оборотных ведомостей или в электронном виде.

Для списания стоимости переданной в производство специальной оснастки разрешается использовать два способа:

- способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейный способ.

Первый способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с объемом производства (прокатные валки, пресс-формы и т.п.).

Второй способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, физический износ которых не связан с объемом производства (контрольно-испытательная аппаратура, стапельная оснастка и др.).

Стоимость специальной одежды погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования.

Синтетический учет специальной оснастки и специальной одежды, находящихся в собственности организации, а также в хозяйственном ведении или оперативном управлении, ведется на счете 10 «Материалы» субсчете 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе». Для учета специальной оснастки и специальной одежды отпущенной в производство (эксплуатацию) используется субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

При поступлении специальной оснастки и специальной одежды в организацию производится запись по дебету счета 10/10 и кредиту следующих счетов (в зависимости от источника поступления) 60,71,20,23,91,98 и других.

Отражение специальной оснастки и специальной одежды до передачи их в производство (эксплуатацию) дано ниже:

**Счет 10, субсчет 10 «Специальная оснастка и
специальная одежда на складе»**

Д

К

Поступление специальной оснастки и специальной одежды и расходы по их приобретению	Корреспондирующий счет	Отпуск специальной оснастки и специальной одежды, их недостачи и потери	Корреспондирующий счет
Сальдо- стоимость специальной оснастки и специальной одежды на складе на начало периода	-		
Оприходованы специальная оснастка и специальная одежда на склад из собственных производств	20, 23	Отпущены специальная оснастка и специальная одежда - на производство (в эксплуатацию) - в совместную деятельность, уставный капитал другой организации - на сторону для продажи Недостача и порча специальной оснастки и специальной одежды на складе, выявленные при инвентаризации	10-11
Оприходованы специальная оснастка и специальная одежда, поступившие от поставщиков	60		91
Услуги транспортных организаций по доставке	60		91
Проценты по заемным средствам, полученным для приобретения специальной оснастки и специальной одежды, до оприходования ценностей	66, 67		94
Оприходованы специальная оснастка и специальная одежда, приобретенные подотчетными лицами	71		
Оприходованы излишки специальной оснастки и специальной одежды, выявленные при инвентаризации	91		
Сальдо- стоимость специальной оснастки и специальной одежды на складе на конец периода	-		

Учет специальной оснастки и специальной одежды, переданной в производство, ведется на счете 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Субсчет 10, субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Д

К

Поступление специальной оснастки и специальной одежды и расходы по их приобретению	Корреспондирующий счет	Отпуск специальной оснастки и специальной одежды, их недостачи и потери	Корреспондирующий счет
Сальдо- стоимость специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию на начало периода	-		
Поступление специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию	10-10	Списание на затраты стоимости специальной оснастки и специальной одежды Выбытие специальной оснастки и специальной одежды (по остаточной стоимости): -при досрочном прекращении выпуска продукции -при ликвидации -при продаже -при выявлении недостачи в эксплуатации	20,23, 25,26, 44 91 91 91 94
Сальдо- стоимость специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатации на конец периода	-		

По мере списания стоимости специальной оснастки и специальной одежды производится запись: Дт 20,23,25,26 и другие счета Кт счета 10/11.

Стоимость специальной оснастки и специальной одежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, разрешается сразу же списывать на затраты, в момент передачи ее работникам организации.

При досрочном прекращении производственного процесса остаточную стоимость специальной оснастки списывают со счета 10/11 на прочие расходы (в дебет счета 91).

В случае полного списания стоимости специальной оснастки, организация может осуществлять ее учет на дополнительно введенном забалансовом счете «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Списание специальной оснастки и специальной одежды осуществляется только при его фактическом физическом выбытии. Списание специальной оснастки оформляется актом на

списание. Для списания специальной оснастки можно использовать также акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма №МБ-4) и акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов (форма №МБ-8).

Выявленную недостачу специального имущества отражают в учете по фактической себестоимости по дебету счета 94 и кредиту счета 10/10. Специальное имущество, находящееся в эксплуатации, списывают по остаточной стоимости с кредита счета 10/11 в дебет счета 94.

Со счета 94 стоимость недостающего специального имущества списывают в порядке, установленном для учета материально – производственных запасов.

Продажа и другое выбытие специальной оснастки и специальной одежды отражается в учете аналогично выбытию материально – производственных запасов.

3.Методическими указаниями рекомендовано два варианта оперативного (количественного) учета выдачи в производство и возврата специальных инструментов и специальных приспособлений.

При первом варианте выдача со склада организации специальных инструментов и приспособлений их возврат на склад оформляются выпиской требований или лимитных карт. При втором варианте требования или лимитные карты выписываются лишь при первоначальном отпуске специальных инструментов и приспособлений со склада в кладовые. В последующие дни изношенные специальные инструменты и приспособления обмениваются на годные инструменты штука за штуку без оформления первичных документов. Обмен производится на основании актов выбытия по причине нормального износа.

Выдача специальных инструментов на срок более месяца производится в соответствии с технологическими картами на основании требования мастера и оформляется записями в лицевых карточках.

При выдаче специальных инструментов на срок не более месяца применяется, как правило, марочная система, т.е. используются инструментальные марки или инструментальные жетоны.

При сдаче специального инструмента в проверку, заточку или ремонт кладовая подразделения выписывает квитанцию (заказ).

При поломке, потере или порче специальных инструментов и приспособлений составляют акт выбытия (списания) с указанием причин выбытия.

Выдачу работникам специальной одежды оформляют требованиями и отражают

записями в личных карточках работников.

Сдача работником специальной одежды в стирку, дезинфекцию, ремонт, а также сдача зимней одежды с наступлением летнего сезона отражают в ведомости, которая подписывается материально-ответственным лицом. Возврат одежды работнику осуществляется по этой же ведомости под расписку.

Дежурная специальная одежда выдается под ответственность соответствующему лицу с пометкой на отдельной карточке «Дежурная».

Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и при увольнении подлежит возврату.

Контрольные вопросы к теме

1. Какими нормативными документами регулируется порядок учета специальной оснастки и специальной одежды?
2. Что входит в состав специальной оснастки?
3. Какой оценки принимается к бухгалтерскому учету специальная оснастка?
4. Назовите первичные документы по поступлению специальной оснастки и специальной одежды?
5. В каких регистрах ведут аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды?
6. Опишите порядок списания стоимости специальной оснастки списанный в производство?
7. Как погашается стоимость специальной одежды?
8. Опишите порядок организации оперативного учета специальных инструментов?
9. Как оформляется выдача работникам специальной одежды, а также ее стирка, ремонт?

Тема 11. Учет расчетов по налогу на прибыль.

1. Понятие и учет постоянных разниц, постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств.

2. Понятие и учет временных разниц и отложенного налога на прибыль.
3. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.
4. Учет налога на прибыль.
5. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Учет расчетов по налогу на прибыль осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (с изменениями от 11.02.2008.). Данный стандарт вводит в учетную практику показатели, призванные увеличивать или уменьшать облагаемую налогом прибыль или подлежащий уплате налог:

- постоянные разницы;
- временные разницы;
- постоянные налоговые обязательства;
- постоянные налоговые активы;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- условный доход;
- условный расход;
- отложенный налог на прибыль;
- текущий налог на прибыль.

Величина разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью складывается из постоянных и временных разниц. (смотри схемы 45.1 и 45.2)

Рис. 45.1. Учет отложенных расчетов по налогу на прибыль.



Постоянные налоговые различия

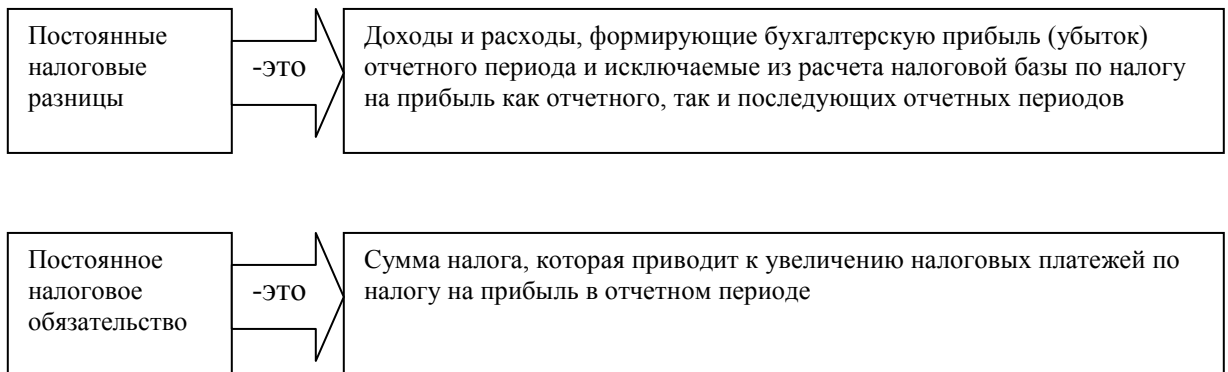
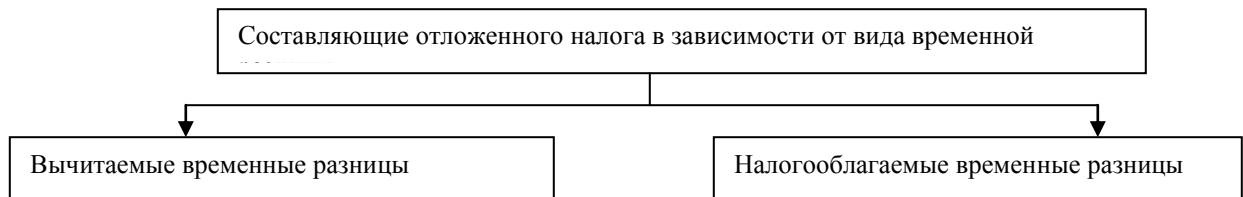
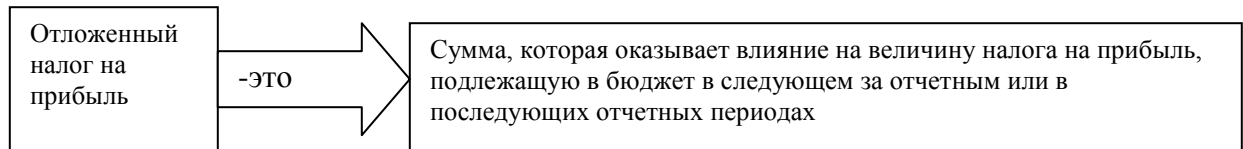
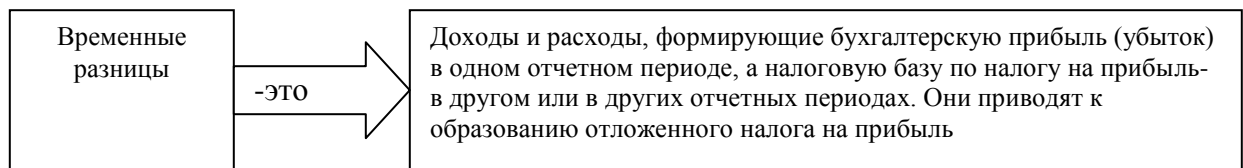


Рис. 45.2. Временные налоговые различия



Постоянные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения, как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

Постоянные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница).

Постоянным налоговым обязательством понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Дт 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» и Кт 68 .

В соответствии с изменениями, внесенными в ПБУ18/02, с 2008 года вводится новое понятие – постоянный налоговый актив.

Под постоянным налоговым активом понимается сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. На величину постоянного налогового актива производится запись: Дт68 Кт99.

2.Временные разницы – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

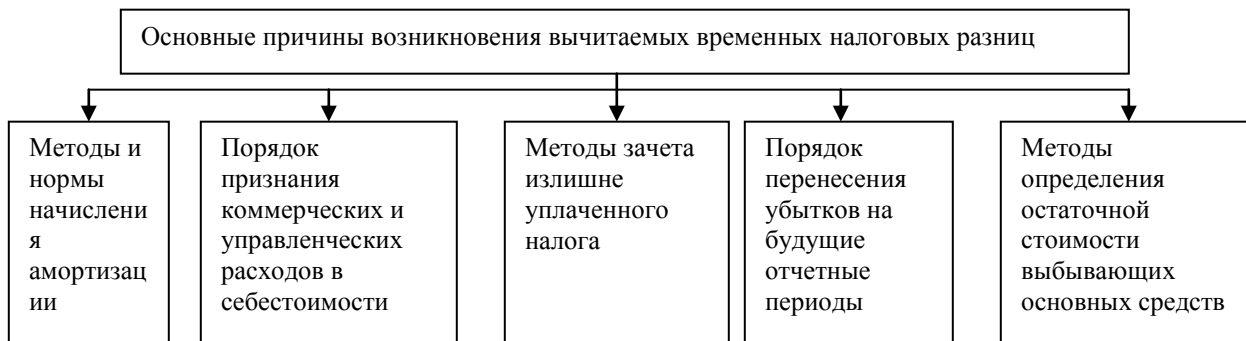
Отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным годом или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

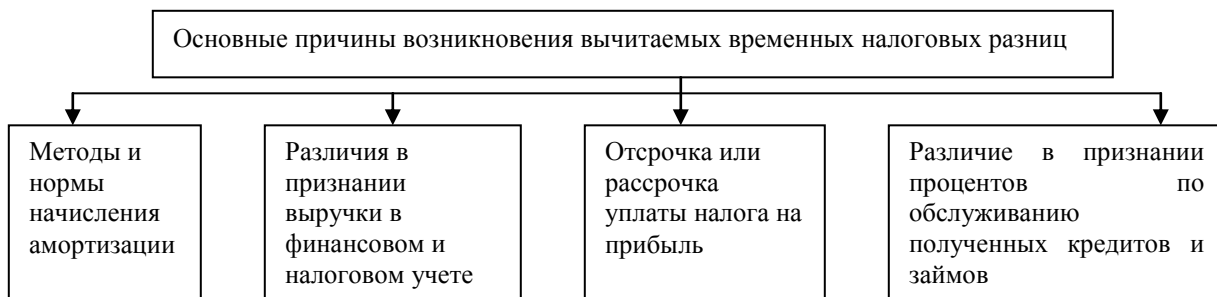
- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Основные причины возникновения вычитаемых временных налоговых разниц представлено ниже (рис 45.3).

Рис. 45.3. Основные причины возникновения вычитаемых временных налоговых разниц.



Налогооблагаемые временные разницы



Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Они образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и

целей определения налога на прибыль;

- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Они образуются в результате:

- * применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
 - * признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- * применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей

бухгалтерского учета и целей налогообложения;

* прочих аналогичных различий.

Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница).

3.Отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов (счет 09 «Отложенные налоговые активы»). При этом в аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница. На сумму отложенного налогового актива производится запись: Дт 09 Кт 68.

Отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

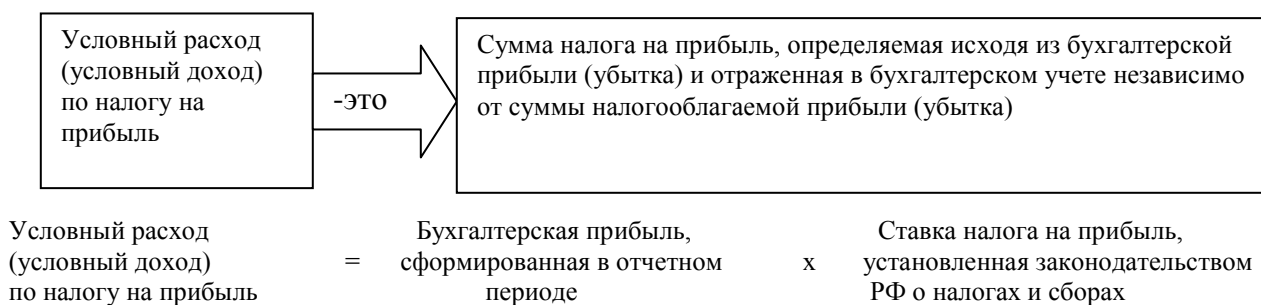
Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о

налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств (счет «Отложенные налоговые обязательства»). При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница. На сумму отложенного налогового обязательства производится запись: Дт 68 Кт 77.

На рисунке 45.4 представлена определение условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль.

Рис. 45.4. Порядок определения условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль



Согласно ПБУ 18/02 под текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированный на сумму постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива, отложенного налогового обязательства отчетного периода

4.. Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков 99, к которому целесообразно открывать специальные субсчета:

1. Финансовый результат от продаж.
2. Финансовый результат от прочих операций.

3. Условный расход по налогу на прибыль.
4. Постоянные налоговые обязательства.
5. Постоянные налоговые активы.
6. Налоговые санкции.
7. Чистая прибыль (убыток).

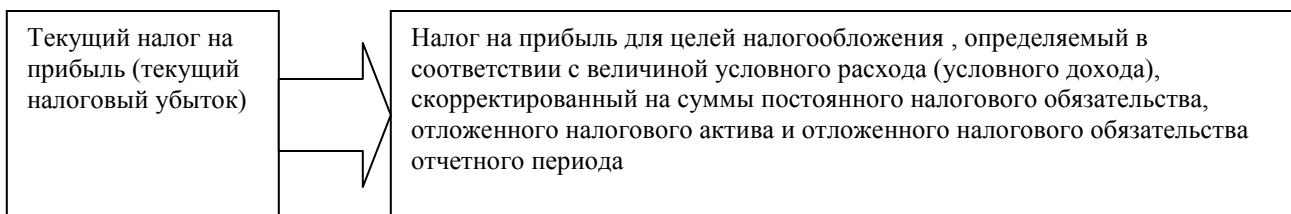
Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам (Дт99 Кт68).

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов по налогам и сборам и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль) и отражается записью Дт68 Кт99.

Сумма налога на прибыль, подлежащего уплате в отчетном периоде исчисляются исходя из величины условного расхода, скорректированного следующим образом:

Налог на прибыль, подлежащий уплате в отчетном периоде = условный расход по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство - постоянный налоговый актив + отложенный налоговый актив - отложенное налоговое обязательство. Представлено ниже (рис 45.5)

Рис. 45.5 Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).



$$\begin{array}{rcl}
 \text{Текущий налог} & & \\
 \text{на прибыль} & = & \text{Условный расход} \\
 & & \text{(условный доход)} + \text{Постоянное} \\
 & & \text{налоговое} - \text{постоянный} \\
 & & \text{обязательство} \quad \text{налоговый} \\
 & & \quad \quad \quad \text{актив} + \text{Отложенный} \\
 & & \quad \quad \quad \text{налоговый} - \text{Отложенное} \\
 & & \quad \quad \quad \text{актив} \quad \quad \quad \text{налоговое} \\
 & & \quad \quad \quad \quad \quad \quad \text{обязательство}
 \end{array}$$

В соответствии с изменениями, внесенными в ПБУ18/02, организации при формировании налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, могут выбрать один из

двух вариантов:

- формировать сумму налога к уплате в бухгалтерском учете на соответствующих счетах (как было рассмотрено выше) и эта сумма должна совпадать с суммой по декларации;
- не формировать сумму налога в бухгалтерском учете, а взять готовую сумму из декларации и отразить ее записью: Дт99 Кт68.

Выбранный вариант формирования суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, должен быть отражен в учетной политике организации.

5. Отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения налога на прибыль, подлежащего уплате;
- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлекшие корректирование условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
- суммы постоянного налогового обязательства, постоянного налогового актива, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
- причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.

Контрольные вопросы к теме

1. Что является объектом налогообложения при расчете налога на прибыль.
2. Что такое отложенный налоговый актив.
3. На какие суммы корректируется валовая прибыль для целей налогообложения.
4. Дайте определение отложенного налогового обязательства.
5. Какой нормативный акт определяет порядок расчета налога на прибыль.
6. Какими бухгалтерскими записями отражаются в учете отложенные налоговые обязательства.
7. Дайте определение временных разниц.

8. Какие варианты расчетов с бюджетом по налогу на прибыль предусмотрены действующим законодательством.

9. В каком отчетном периоде признаются отложенные налоговые обязательства.

10. Дайте понятие постоянных разниц.

Тема 12. Учет расходов организации.

1. Понятие расходов, условия их признания и классификация.

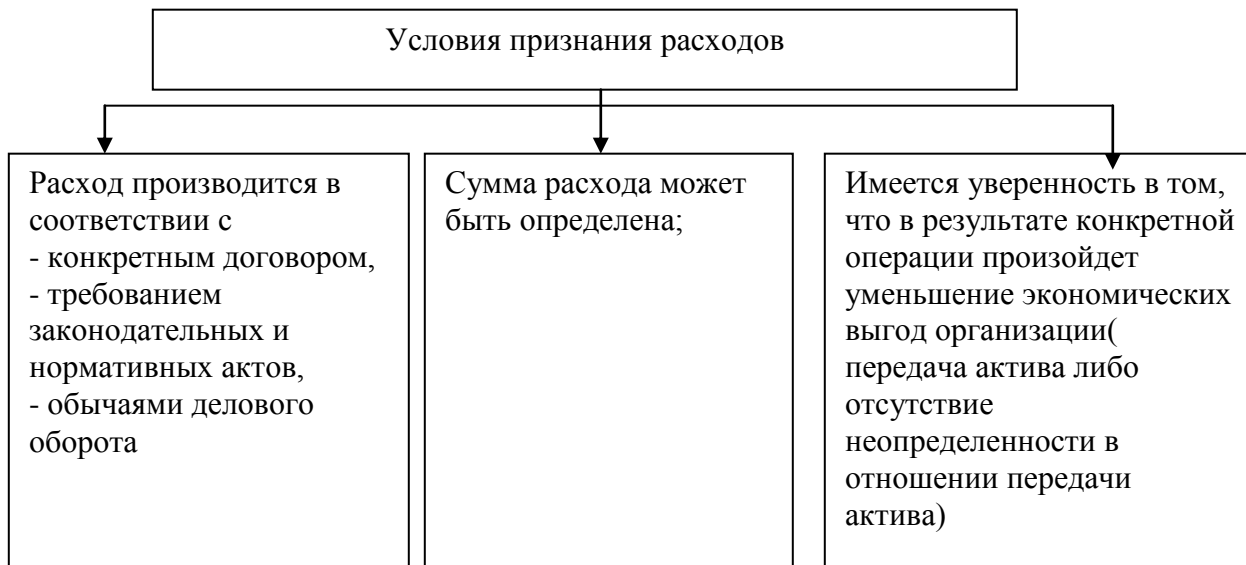
2. Элементы затрат и статьи калькуляции.

3. Учет затрат основного и вспомогательных производств.

4. Учет расходов по обслуживанию производства и управлению.

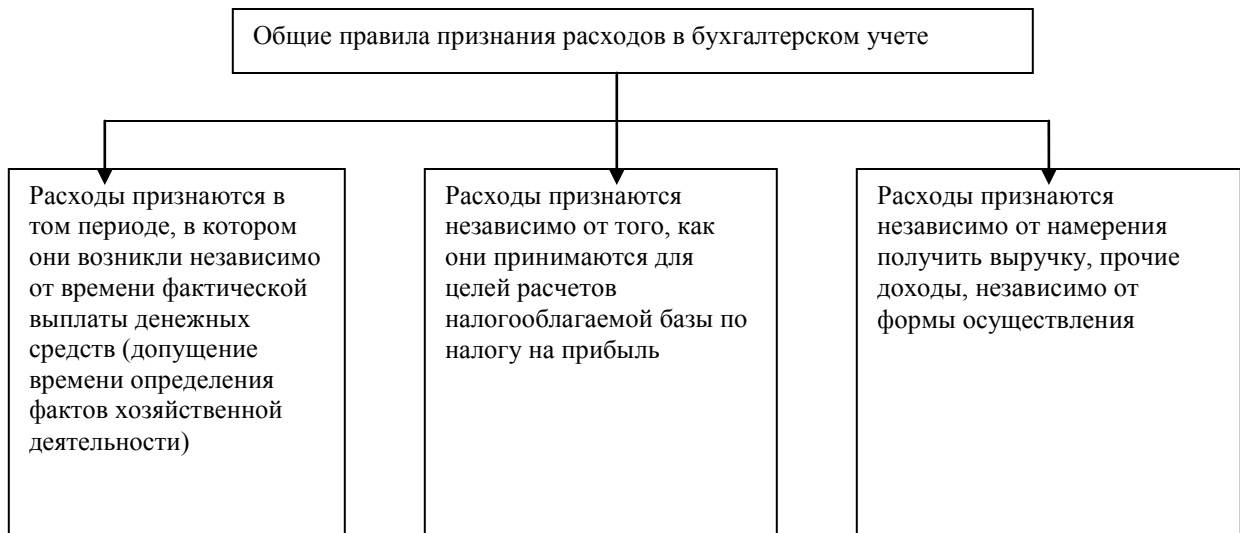
5. Учет и инвентаризация незавершенного производства.

1. Определение расходов сформулировано в ПБУ 10/99 «Расходы организации». В соответствии с ним расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением вкладов по решению собственников имущества. Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:



Общие правила признания расходов в бухгалтерском учете представлено ниже (рис 46.1)

Рис. 46.1 Общие правила признания расходов в бухгалтерском учете.



Не признается расходами организации выбытие следующих активов:

- в связи приобретением и созданием внеоборотных активов;
- вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.
- в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы организации с 01.01.2007г. в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;

- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также с приобретением и продажей сырья, товаров и иных материально - производственных запасов, т.е. с основной деятельностью организации.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы по обычным видам деятельности признаются в бухгалтерском учете в сумме, уплаченной согласно договору или подлежащей оплате (признанной в качестве обязательства организации). Представлено ниже (рис 46.2)

Рис. 46.2 Оценка расходов по обычным видам деятельности.

Условия расчета	Оценка расходов
Денежные расходы	<ul style="list-style-type: none"> • По ценам договора или ценам аналогичных ценностей и услуг с учетом скидок (накидок). • Расходы по уплате труда- по фактическому начислению.
Неденежные расходы	<ul style="list-style-type: none"> • По стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, оценка в зависимости от цены, по которой в сравнимых обстоятельствах определяется стоимость аналогичных товаров (ценностей) • При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), по стоимости продукции (товаров), в зависимости от цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары) • По амортизационным расходам- на основе стоимости амортизируемых активов, срока их полезного использования и принятых способов начисления амортизации
Расходы по обязательствам на условиях коммерческого кредита	<ul style="list-style-type: none"> • В полной сумме кредиторской задолженности

Прочие расходы – это расходы не связанные с основной деятельностью организации. В их составе учитываются:

- расходы, связанные с предоставлением имущества за плату во временное пользование,
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров,

продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности и других долгов, нереальных для взыскания;
- и другие

2. При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В составе материальных затрат отражается стоимость:

- приобретенных сырья, материалов, топлива, энергии покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых организацией непосредственно для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;
- природного сырья, включая платежи за пользование природными ресурсами;
- стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями или отдельными гражданами, не являющимися работниками организации.

На стоимость материалов отпущенных в производство, при учете материалов в аналитическом учете по фактической себестоимости, производится запись: Дт 20,23 Кт10.

При учете материалов в аналитическом учете по учетным ценам отпуск материалов в производство отражается записями:

Дт20,23 Кт10- На учетную стоимость материалов;

Дт20,23 К10/ТЗРили16- На сумму отклонений учетной стоимости от фактической.

Стоимость израсходованных в производство материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Возвратные отходы оформляются следующей записью: Дт10

Кт20,23

По элементу «Затраты на оплату труда» учитываются:

* затраты на оплату труда работников в денежной и (или) натуральной формах; стимулирующие и компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;

* премии, единовременные поощрительные начисления и расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

На сумму начисленной заработной платы производится запись: Дт20,23 Кт70.

В элемент «Отчисления на социальные нужды» включаются суммы налога в связи с обязательным социальным страхованием работников, их пенсионным обеспечением и медицинским страхованием. В указанном элементе отражаются также взносы организаций по обязательному социальному страхованию работников от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также отчисления по добровольным видам страхования.

На суммы начислений органам социального страхования и обеспечения производится запись: Дт20,23 Кт69.

По элементу «Амортизация» учитываются суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых в производственной деятельности организации или при выполнении работ и оказании услуг.

На суммы начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам производится запись: Дт20,23 Кт02,05.

К прочим расходам относятся все другие расходы, не вошедшие в выше перечисленные элементы:

1. расходы на обеспечение нормальных условий труда,
2. расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги,
3. расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем
4. и другие расходы по управлению и обслуживанию производства.

Эти расходы накапливаются на счетах 25,26,а затем распределяются по объектам учета пропорционально выбранной базе распределения.

Более полная группировка расходов по элементам представлено ниже (рис. 46.3)

Рис. 46.3 Группировка расходов по элементам.



Все затраты по этим элементам образуют фактическую производственную себестоимость, а в сумме с коммерческими расходами – полную себестоимость продукции.

Статьи калькуляции - это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или отдельных ее видов.

Проектом методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг рекомендуется следующая группировка расходов по статьям калькуляции:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;
6. Отчисления на социальные нужды;

7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Общепроизводственные расходы;
9. Общехозяйственные расходы;
10. Потери от брака;
11. Прочие производственные расходы.
12. Расходы на продажу.

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость, а итог всех 12 - себестоимость проданной продукции.

3. Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах на производство продукции (работ, услуг), являющихся предметом деятельности данной организации. По дебету данного счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, а по кредиту – списание расходов на произведенную продукцию, работы, услуги.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. (Дт20 Кт10,70,69, и др.)

Расходы вспомогательных производств на счет 20 списываются с кредита счета 23 (Дт20 Кт23).

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 со счетов 25 и 26 (Дт20 Кт25,26).

По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 в дебет счетов 43, 90 и др. Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Объектами учета затрат на производство являются организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг).

Учет затрат вспомогательного производства ведется на счете 23 «Вспомогательные производства», который предназначен для обобщения информации о затратах производств, призванных обслуживать основное производство. К ним относятся энергетические хозяйства, ремонтно – механические мастерские, транспортные хозяйства, изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или

обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях) и т.д.

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

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списывают на счет 23 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 со счетов 25 и 26. При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяются пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения.

Эти суммы списываются с кредита счета 23 в дебет счетов:

20 - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству;

90 - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций,

и других счетов.

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

4. Для учета расходов по обслуживанию производства и управлению предназначены счета: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По дебету этих счетов отражаются затраты, а по кредиту списание затрат на производственные счета.

К счету 25 «Общепроизводственные расходы» открываются следующие субсчета:

1. Расходы по эксплуатации машин и оборудования, на котором отражаются расходы на ремонт оборудования и транспортных средств, амортизация оборудования и транспортных средств, расходы на эксплуатацию оборудования (стоимость смазочных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления в ЕСН и т.п.). Ученные расходы ежемесячно должны быть списаны на счета затрат организации (20,28), исходя из выбранной базы распределения (сметных ставок на содержание оборудования, отработанных машино-часов, заработной плате рабочих и других).

2. Общецеховые расходы. На этом субсчете отражаются расходы на содержание аппарата управления и прочего персонала цеха, амортизация и ремонт зданий, сооружений и инвентаря цеха, расходы на охрану труда, освещение и отопление цеха, потери от простоев другие общецеховые расходы. Ученные затраты ежемесячно распределяются

пропорционально выбранной базе распределения.

Все вышеназванные расходы списываются в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов 10,70,69,02,76 и других.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут в ведомости учета затрат цехов, а при использовании ЭВМ – в соответствующих машинограммах.

Учет общехозяйственных расходов ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы», который предназначен для обобщения информации о расходах по управлению и обслуживанию производством, общих для всей организации. Учет целесообразно вести по отдельным статьям, сгруппированным в следующие разделы:

- 1.Административно-управленческие расходы.
- 2.Хозяйственные: расходы.
- 3.Налоги, сборы и отчисления.
- 4.Непроизводительные расходы

По разделу «Административно-управленческие расходы» отражаются расходы на оплату труда аппарата управления организации, отчисления в ЕСН, расходы на командировки и перемещения, канцелярские, почтово-телеграфные и другие расходы.

По разделу «Хозяйственные: расходы» отражаются расходы на содержание прочего общехозяйственного персонала, амортизация основных средств, содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря, на охрану труда, подготовку кадров и другие расходы.

По разделу «Налоги, сборы и отчисления» отражаются налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы.

По разделу «Непроизводительные расходы» отражаются недостачи продукции и материалов в пределах норм естественной убыли, потери от простоев и прочие непроизводительные расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 с кредита 10,70,69,50,71,68,76 и других счетов. Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных затрат.

Расходы, учтенные на счете 26, могут быть списаны двумя способами:

- распределены на основное, вспомогательное и другие производства пропорционально выбранной базе (Дт20,23и другие Кт26),
- без распределения общей суммой списаны на уменьшение выручки от продаж

(Дт90 Кт26).

5. К незавершенному производству в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности относятся:

- продукция, работы не прошедшие всех стадий технологического процесса,
- изделия неуккомплектованные, не прошедшие испытания и технической проверки.

Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической производственной себестоимости,
- по нормативной (плановой) себестоимости,
- по прямым статьям затрат,
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Порядок оценки незавершенного производства в учете представлен ниже на рисунке 46.4



Выбранный вариант оценки должен быть отражен в учетной политике организации.

При единичном производстве незавершенное производство оценивается по фактически произведенным затратам (при этом оценка незавершенного производства не является элементом учетной политики).

Оценка незавершенного производства для целей налогообложения определяется НК РФ и отличается от бухгалтерского учета.

Важную роль играет определение объема незавершенного производства. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета.

Для уточнения данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства (на рабочих местах). По результатам инвентаризации составляются инвентаризационные описи отдельно по каждому структурному подразделению с обязательным названием стадий, количества или объема незавершенного производства.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в инвентаризационные описи незавершенного производства не включаются – по ним составляются в отдельные описи.

При выявлении недостатков или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке их списания.

Если по результатам инвентаризации выявлены излишки, то они отражаются записью:

Дт 20,23 Кт 91.

- На общую сумму выявленных недостатков производится запись-Дт94 Кт20,23.
- На сумму недостатков по вине работников цехов-Дт73/2 Кт94.
- При отсутствии виновных лиц-Дт25,26,91 Кт94.

Контрольные вопросы к теме

1. Назовите основные различия понятий «издержки», «расходы», «затраты».
2. На какие две группы подразделяются расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99?
3. Что такое расходы по обычным видам деятельности?
4. Что относится в состав прочих расходов?
5. Назовите состав затрат по элементам.
6. Назовите статьи калькуляции, рекомендуемые для промышленных организаций.
7. Каково основное отличие переменных расходов от постоянных?
8. Назовите счета для учета затрат на производство.
9. Дайте характеристику счета 20 «Основное производство».

10. Какие особенности учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов?
11. Как распределяются накладные расходы?
12. Каковы особенности учета допущенного брака?
13. Какими первичными документами оформляется расход материалов на изготовление продукции?
14. Какие методы учета себестоимости вы знаете?
15. Дайте характеристику позаказного метода калькулирования.
16. В чем особенности учета нормативного метода учета затрат?
17. Из чего состоит себестоимость продаж?
18. Что такое незавершенное производство?
19. Что является объектом калькулирования при попередельном методе учета затрат?
20. Что понимается под объектом калькулирования?

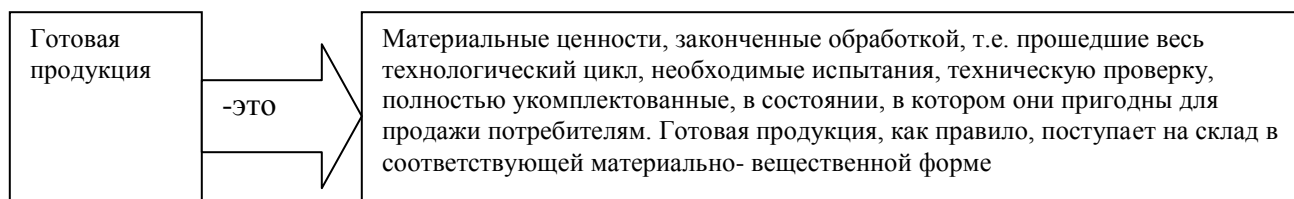
Тема 13. Учёт готовой продукции и его продажи.

1. Понятие готовой продукции и его оценка.
2. Синтетический и аналитический учет готовой продукции.
3. Учет продажи готовой продукции.
4. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46.
5. Учёт расходов на продажу.
6. Учёт продажи продукции по договору мены.
7. Учёт продажи продукции по договору комиссии.
8. Инвентаризации готовой продукции.

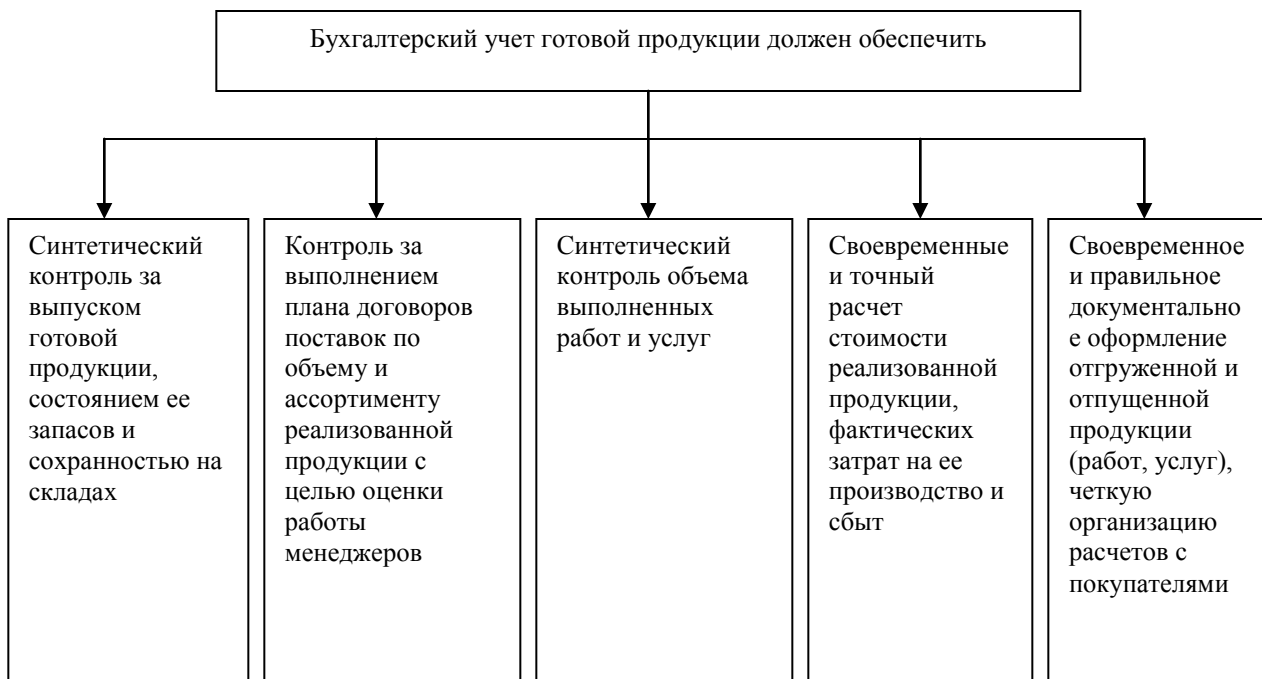
1. Готовая продукция – это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, отвечающие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, и принятые на склад для дальнейшей реализации.

Понятие готовой продукции, задачи ее учета представлены ниже (рис. 47.1)

Рис. 47.1 Понятие готовой продукции



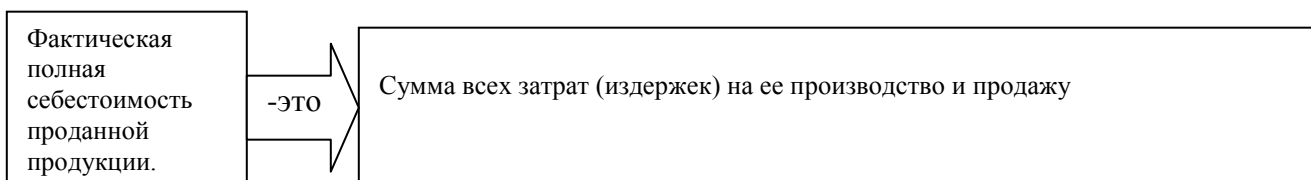
Задачи бухгалтерского учета готовой продукции и товаров



В соответствии с Методическими указаниями по учету МПЗ готовая продукция это часть материально – производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Порядок учета, оценки и продажи продукции регулируется ПБУ 5/01 –«Учет материально – производственных запасов» и Методическими указаниями по учету материально – производственных запасов. В соответствии с ними готовая продукция принимается к учету по фактической производственной себестоимости. Представлен на рисунке 47.2

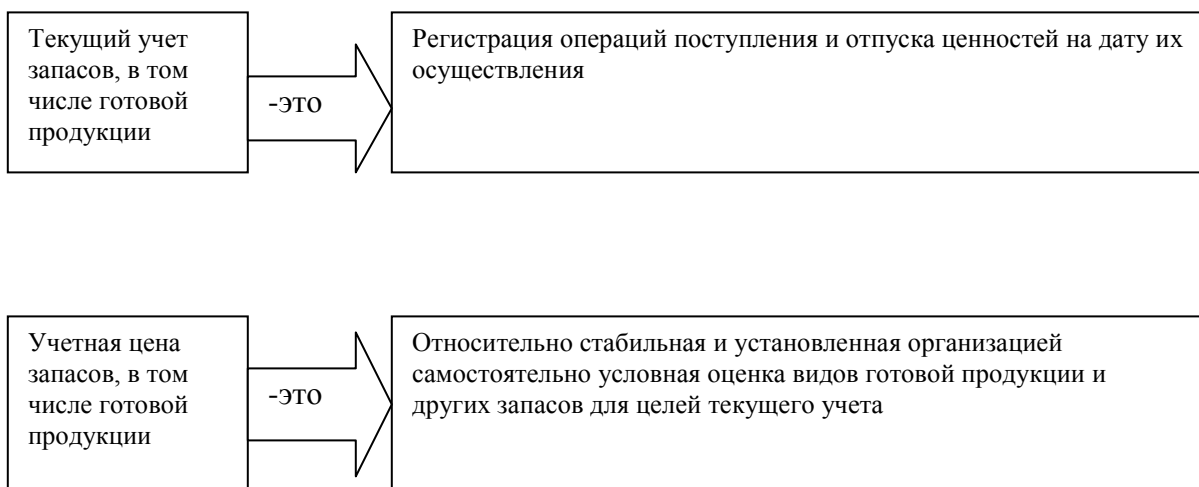
Рис. 47.2 Фактическая полная себестоимость проданной продукции.



При этом остатки готовой продукции на складе на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости

Разрешается в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции применять учетные цены. Оценка готовой продукции по учетным ценам представлена на рис. 47.3

Рис.47.3 Оценка готовой продукции по учетным ценам.



В качестве учетных цен могут применяться:

- а) фактическая производственная себестоимость,
- б) нормативная себестоимость,
- в) договорные цены,
- г) другие виды цен.

Нормативную себестоимость целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большей номенклатурой готовой продукции.

В качестве учетной цены, фактическая производственная себестоимость используется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах.

Договорные цены в качестве учетных цен применяются при стабильности этих цен.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью по учетным ценам учитывается на отдельном субсчете «Отклонения фактической себестоимостью от стоимости по учетным ценам».

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

2. Готовая продукция должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимается представителями заказчика на месте их изготовления.

На склад произведенная продукция сдается на основании накладных, приемных актов, спецификаций и других документов. Количественный учет готовой продукции на складах осуществляется в карточках учёта материалов аналогично учету МПЗ.

На автоматизированных складах вместо карточек складского учёта используют машинограммы остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется накладными. Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных документов бухгалтерия или отдел сбыта выписывают счета-фактуры, которые регистрируются в журнале учета счетов-фактур и в книге продаж.

Движение готовой продукции в бухгалтерии учитывается аналогично учету МПЗ.

Данные платежных требований по отгруженной продукции ежедневно записывают в ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг) (форма №16), которая является регистром аналитического учета.

Синтетический учет готовой продукции ведут в журнале – ордере №11, а при автоматизированном учете вместо вышеназванных регистров используются машинограммы: оборотно-сальдовая ведомость по счету 90, анализ счета 90 и другие.

Бухгалтерский учет готовой продукции ведется на активном счете 43 «Готовая продукция», по дебету которого отражается поступление готовой продукции, а по кредиту –

списание.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, традиционном для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на счете 43 по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам.

Поступление готовой продукции по учетным ценам отражают записью: Дт43 Кт20.

В конце месяца определяют фактическую себестоимость готовой продукции и выявляют отклонения фактической производственной себестоимости от учетной стоимости и выявленную сумму отклонений отражают записью: Дт43 Кт20 способом дополнительной бухгалтерской записи или способом «красное сторно»

При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции на счете 43 осуществляется по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту – плановую или нормативную себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20, 23, 29 в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет 43.

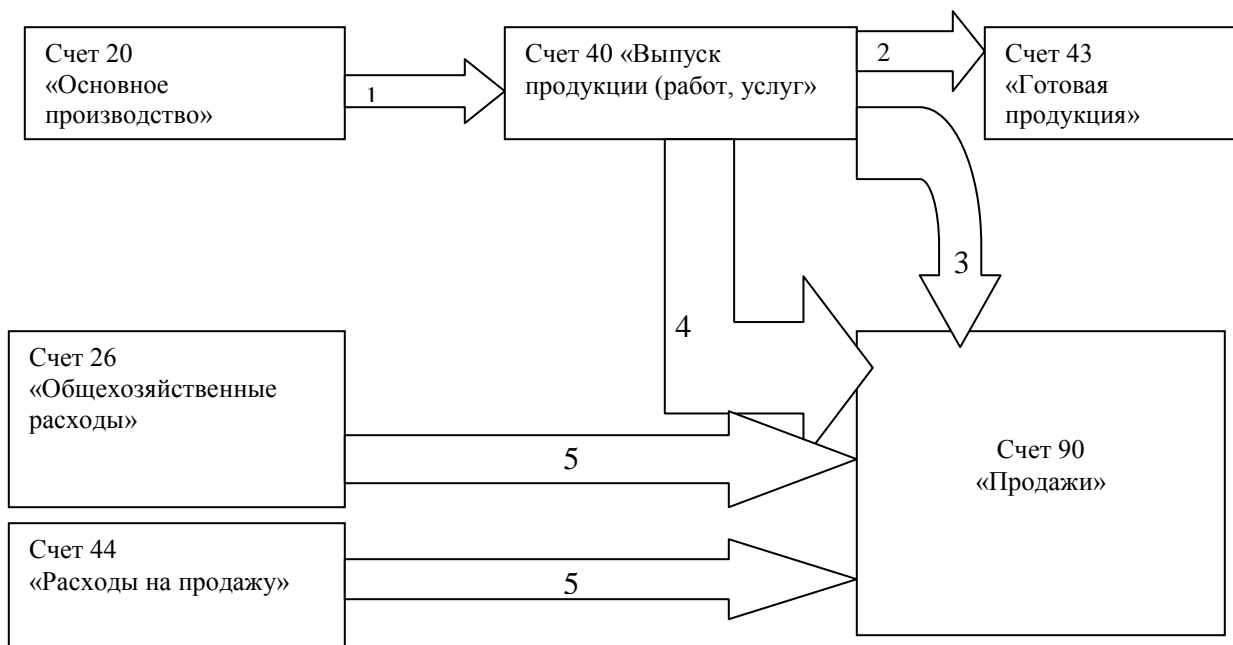
В конце месяца сравнивают обороты по дебету и кредиту счета 40 и выявляют отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой себестоимости и, не распределяя ее по видам продукции, списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90.

При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной записью, а экономию - способом «красное сторно».

Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

Схема учета выпуска и продажи продукции с использованием счета 40 дана на рисунке 47.4.

Рис. 47.4 Схема учета выпуска и продажи продукции с условием разделения расходов на производственные и расходы периода.



1- фактическая производственная (сокращенная себестоимость продукции (выполненных работ, оказанных услуг) за отчетный период;

2- нормативная (плановая) производственная (сокращенная) себестоимость готовой продукции, поступившей на склад;

3- нормативная (плановая) производственная (сокращенная) себестоимость выполненных работ, оказанных услуг;

4- отклонения фактической себестоимости проданной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) от нормативной;

5- фактические общехозяйственные и коммерческие расходы за отчетный период.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, проданной и отгруженной продукции.

В бухгалтерском балансе, готовую продукцию отражают:

- по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- по неполной (сокращенной) фактической себестоимости, когда косвенные расходы со счета 26 списываются в дебет счета 90;
- по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

3. Для учёта продажи продукции (работ, услуг) в плане счетов предназначен счёт 90 «Продажи». По дебету счета 90 отражаются фактическая себестоимость проданной

продукции, работ, услуг, расходы на продажу и суммы НДС, а по кредиту – выручка (доход) от продаж с учетом сумм НДС, то есть суммы НДС отражаются и по дебету и по кредиту и поэтому не влияют на финансовый результат от продаж. На счете 90 отражаются операции по продаже продукции, работ, услуг являющимся для организации основным видом деятельности.

К счету 90 могут быть открыты следующие субсчета:

- 90/1-Выручка;
- 90/2-Себестоимость продаж;
- 90/3-НДС;
- 90/4-Акцизы;
- 90/9-Прибыль (убыток) от продаж.

Структура счета 90 продажи дана на рисунке 47.5

Рис. 47.5 Структура счета 90 «Продажи»

Д-т	Счет 90 «Продажи»	К-т
<ul style="list-style-type: none"> 1. Стоимость проданной продукции по учетным ценам. 2. Разница между фактической себестоимостью и стоимостью по учетным ценам. 3. Расходы на продажу. 4. Управленческие расходы. 5. Акцизы . 6. НДС. 7. Прибыль от продажи продукции (при повышении стоимости по продажным ценам над себестоимостью проданной продукции). 	<ul style="list-style-type: none"> 1. Сумма к получению от покупателей по продажным ценам, включая НДС , акциз. 2 Убыток (при превышении себестоимости продукции над стоимостью по продажным ценам). 	
Об.		Об.
ϕ		

В дополнение к субсчетам, рекомендованным в плане счетов, целесообразно к счету 90 открыть также отдельный субсчет – расходы на продажу.

На субсчете 1 отражается выручка от продажи готовой продукции и товаров, а также от оказания работ и услуг промышленного и непромышленного характера, выполнения строительных, монтажных и т.п. работ.

В соответствие с ПБУ 9/99 выручка от продажи продукции, работ, услуг признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

-организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

-сумма выручки может быть определена;

-имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

-право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком;

-расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В течение года на субсчете 1 производятся лишь кредитовые записи с нарастающим итогом сначала года - Дт62 Кт90/1. При продаже продукции за наличный расчет - Дт50 Кт90/1.

На субсчете 2 отражается себестоимость проданной продукции, работ, услуг. В течение года производятся только дебетовые записи с нарастающим итогом с начала года:

Дт90/2 Кт43 - На фактическую себестоимость отгруженной покупателям продукции;

Дт90/2 Кт20,23 - На фактическую себестоимость оказанных на сторону работ, услуг.

Если право собственности на отгруженную продукцию переходит к покупателю на иных, отличных от обычных условиях, то до перехода права собственности к покупателю отгруженную продукцию отражают по дебету счета 45 «Товары отгруженные» с кредита 43, а после перехода права собственности списывают в дебет счета 90 с кредита счета 45.

В конце месяца на дебет счета 90/2 списывают расходы на продажу с кредита счета 44 «Расходы на продажу».

На субсчете 3 в течение года производятся дебетовые записи с нарастающим итогом с начала года на суммы НДС - Дт90/3 Кт68.

На субсчете 4 отражаются с нарастающим итогом сначала года суммы акцизов с проданной продукции, работ, услуг - Дт90/4 Кт68.

В конце месяца сравниваются кредитовые обороты по субсчету 1 с дебетовыми

оборотами по субсчетам 2,3,4 и выявляют финансовый результат от продаж за отчетный месяц.

На сумму прибыли производится запись – Дт90/9 Кт99, на сумму убытка – Дт99 Кт90/9.

В результате в конце месяца на счете 90 сальдо нет, но в разрезе субсчетов остается ежемесячное сальдо с нарастающим итогом с начала месяца.

Закрытие субсчетов осуществляют в конце года заключительными записями декабря. При этом сначала выявляют финансовый результат за декабрь, а за тем закрывают субсчета внутренними записями по счету 90.

На закрытие первого субсчета производится запись - Дт90/1 Кт90/9, второго - Дт90/9 Кт90/2, третьего - Дт90/9 Кт90/3, четвертого – Дт90/9 Кт90/4. В итоге все субсчета и в целом счет 90 в конце года будут закрыты.

На счете 90 могут отражаться операции и по другим видам деятельности, если они являются основным видом деятельности (аренда, участие в уставных капиталах других организаций продажа ценных бумаг и другие). На отгруженную продукцию оформляется Ведомость учёта реализации (регистр аналитического учета) и Журнал – ордер №11, при автоматизированном учете – оборотно-сальдовая ведомость счета 90 .

4. Организации, производящие продукцию с длительным сроком изготовления или осуществляющие работы долгосрочного характера, могут признавать реализацию продукции, работ, услуг (а, следовательно, и финансовый результат) в соответствии с ПБУ 9/99 по двум вариантам:

- в целом за законченную и сданную заказчику работу;
- по отдельным этапам выполненной работы.

При первом варианте, являющийся традиционным, учет продажи осуществляется по выше указанной схеме.

При втором варианте расчет осуществляется по законченным (принятым) этапам, имеющим самостоятельное значение. При этом используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету счета 46 учитывают стоимость оплаченных заказчиками законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым работам списывают с кредита счета 20 на дебет счета 90, а именно:

Дт46 Кт90 - На стоимость оплаченных заказчиками законченных организацией этапов работ;

Дт90 Кт20 - На затраты по законченным (принятым) этапам работ;

Дт51 Кт62(субсчет «Расчеты по авансам, полученным») – На суммы денежных средств, полученных в оплату законченных этапов

По завершению всех этапов работ в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов отражают записью: Дт62 Кт46.

Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на суммы полученных авансов в дебет счета 62 субсчет «Расчеты по авансам, полученным».

На оставшуюся сумму, полученную в окончательный расчет, производят запись: Дт51 Кт62

Выбранный вариант признания реализации продукции, работ, услуг долгосрочного характера должен быть закреплен в учетной политике организации.

5. Для учета расходов на продажу в плане счетов предназначен счет 44 «Расходы на продажу» по дебету, которого учитываются расходы на продажу продукции, работ, услуг, а по кредиту - списание расходов на продажу.

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

-расходы на тару и упаковку изделий на складах (стоимость услуг вспомогательных цехов по производству тары, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

-расходы на транспортировку готовой продукции;

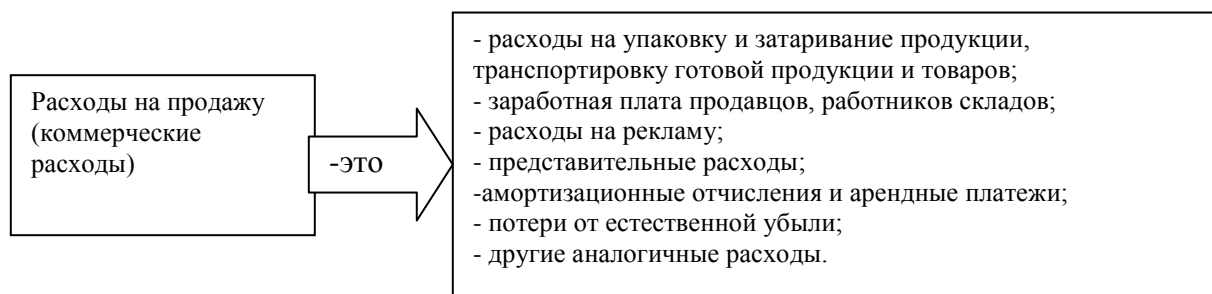
-затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, издание буклетов, каталогов, участие в выставках и ярмарках и другие аналогичные затраты;

-комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям;

- другие виды расходов по сбыту.

Состав расходов на продажу представлен на рисунке 47.6

Рис. 47.6 Состав расходов на продажу.



В бухгалтерском учете организации на величину расходов на продажу производится запись по дебету счета 44 и кредиту следующих счетов:

- 10 – на стоимость израсходованных материалов;
 - 23 – на стоимость услуг по отправке продукции со склада автотранспортом предприятия;
 - 60 - на стоимость услуг по отправке продукции, оказанных сторонними организациями;
 - 70 – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию;
 - 69 – на сумму отчислений в ЕСН;
- и кредиту других счетов.

Ученные по дебету расходы списываются ежемесячно на себестоимость проданной продукции. При этом в соответствии с ПБУ 10/99 существует два варианта списания:

- расходы на продажу распределяются по видам проданной продукции прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально объему реализации продукции по оптовым ценам, производственной себестоимости или другим способом. Если в отчетном месяце продается лишь часть выпущенной продукции, то сумму расходов на продажу распределяют между проданной и непроданной продукцией;

-частичное списание расходов на продажу (при этом часть расходов на продажу подлежит распределению, а все остальные расходы ежемесячно списываются на стоимость проданной продукции (работ, услуг)).

Списание расходов на продажу отражается следующей записью: Дт90/2 Кт44.

Аналитический учет расходов на продажу ведется в ведомости учета расходов на продажу по указанным ранее статьям, а при автоматизации учета в оборотно-сальдовой ведомости по счету 44, а также анализ счета 44.

Следует иметь в виду, что величина расходов на рекламу в бухгалтерском учете учитываются в полном объеме, а в налоговом нормируется Постановлением Минфина РФ в зависимости от суммы выручки от продаж.

6. По ГК РФ по договору мены одна сторона обязуется передать в собственность другой один товар в обмен на другой. Если из договора мены не вытекает иное, то подлежащие обмену товары признаются равноценными, а расходы на передачу осуществляются той стороной, на которую возложены эти обязательства.

Особенностью товарообменных операций является оценка приобретенного имущества. В соответствии с ПБУ 9/99 выручку по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, определяют по стоимости товаров полученных или подлежащих получению организацией, которая в свою очередь устанавливается исходя из цены, по

которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичных товаров (продукции).

Если невозможно установить рыночную стоимость полученных ценностей, выручку определяют по стоимости своей продукции, подлежащей передаче другой организации. Стоимость своей продукции устанавливается исходя из обычной отпускной цены на свою такую же или аналогичную продукцию.

Расходы, связанные с приобретением имущества по договору мены, включаются в себестоимость приобретенного имущества.

Если обмен осуществляется неравноценными товарами, то сторона, передающая товар, цена на который ниже, уплачивает другой стороне разницу в ценах.

В соответствии с ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам одновременно при исполнении обязательств обеими сторонами. В связи с этим в случаях, когда свои обязательства по договору мены сначала исполняет одна сторона (отгрузила продукцию, но взамен товар еще не получила), то есть право собственности на отгруженную продукцию осталось у первой стороны, для учета операций по договору мены используется счет 45 «Товары отгруженные». Если же свои обязательств первой выполняет вторая сторона договора мены, то для учета полученных ценностей, право собственности на которые принадлежит второй стороне, используется забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

В общем виде схема отражения операций по договору мены может быть представлена следующим образом:

Вариант первый, когда организация отгрузила продукцию, а взамен товар еще не получила.

- 1) Дт45 Кт43 - Отгружена продукция по договору мены;
- 2) Дт10 Кт60 - Получены активы по договору мены;
- 3) Дт19 Кт60 - На сумму НДС;
- 4) Дт90 Кт45 - Право собственности на отгруженную продукцию перешло к покупателю;
- 5) Дт62 Кт90 - На сумму выручки за отгруженную продукцию;
- 6) Дт90 Кт68 – НДС с выручки;
- 7) Дт60 Кт62 - Погашение одного долга другим. При этом возможны доплаты как с одной, так и с другой стороны.

Вариант второй, когда товар получен, а взамен продукция еще не отгружена.

- 1) Дт002 - По договору мены получены материальные ценности, которые не являются

собственностью организации;

- 2) Дт90 Кт43 - Отгружена продукция по договору мены;
- 3) Дт62 Кт90 - На сумму выручки за отгруженную продукцию;
- 4) Дт90 Кт68 - На сумму НДС с выручки;
- 5) Кт002 - Материальные ценности снимаются с забалансового учета;
- 6) Дт10 Кт60 - Материальные ценности ставятся на балансовый учет;
- 7) Дт19 Кт60 - На сумму НДС;
- 8) Дт60 Кт62 – Осуществлен зачет по обмениваемым товарам.

7. В соответствии с ГК РФ по договору комиссии комиссионер обязуется по поручению комитента совершить одну или несколько сделок за вознаграждение от своего имени, но за счет комитента. Комитент это фирма, отгружающая товар посреднику для продажи, а комиссионер – фирма, оказывающая услуги по продаже.

Договор комиссии может быть заключен как на продажу, так и на покупку.

Товары, взятые на комиссию, не являются собственностью комиссионера и поэтому принимаются у него на забалансовый учет на счет 004 «Товары, принятые на комиссию».

За выполненную работу комиссионер получает вознаграждение в согласованных между сторонами размерах. По исполнении поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет. При комиссионной продаже производятся следующие записи:

Бухгалтерский учет у комитента.

- 1) Дт45 Кт43 - Отгружена продукция комиссионеру, но право собственности на продукцию до получения отчета остается у комитента;
- 2) Дт76(субсчет «Расчеты с комиссионером за реализованную продукцию») Кт90 - На сумму выручки на основании извещения комиссионера;
- 3) Дт90 Кт68 - На сумму НДС с выручки;
- 4) Дт90 Кт45 - Списана фактическая себестоимость продукции;
- 5) Дт51 Кт76 - На сумму полученных денежных средств;
- 6) Дт44 Кт76 - Начислено комиссионное вознаграждение.

Бухгалтерский учет у комиссионера.

- 1) Дт004 - Получены товары на комиссию;
- 2) Кт004 - Отгружены товары;
- 3) Дт62 Кт76(субсчет «Расчеты с комитентом за комиссионные товары») - Начислена выручка за реализованную продукцию;
- 4) Дт51 Кт62 - Получены денежные средства от реализации;

- 5)Дт76 Кт90 - Начислено комиссионное вознаграждение;
- 6)Дт90 Кт68 – Начислен НДС с вознаграждения;
- 7)Дт76 Кт51 - Перечислены денежные средства комитенту.

8. Порядок проведения инвентаризации регулируется Методическими рекомендациями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств от 1995 г.

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же образом, как и по материалам.

Результаты инвентаризации заносят в инвентарные описи. Формы инвентарной описи разработаны и утверждены Госкомстатом и представлены в альбоме унифицированных форм по отражению результатов инвентаризации.

Описи составляются отдельно на готовую продукцию, находящуюся в пути, отгруженную, не оплаченную в срок покупателями, находящуюся на складах других организаций.

Выявленные излишки готовой продукции оцениваются по рыночной стоимости на дату инвентаризации и отражаются по дебету счета 43 и кредиту счета 91.

Излишки по пересортице принимаются к учету на счет 43 с кредита счета 94.

Выявленная недостача готовой продукции отражается в учете следующим образом:

- 1)Дт94 Кт43 - Списана сумма недостачи по фактической себестоимости;
- 2)Дт26,90 Кт94 - Отражена сумма недостачи в пределах нормы естественной убыли;
- 3)Дт73/2 Кт94 - Недостача сверх норм естественной убыли отнесена на виновное лицо;
- 4)Дт73/2 Кт98 - Отражена разница между рыночной стоимостью и фактической себестоимостью продукции;
- 5)Дт50,70 Кт73/2 - Недостача возмещена виновным лицом;
- 6)Дт98 Кт91 - Разница между рыночной стоимостью и фактической себестоимостью отнесена на финансовый результат организации.

Если виновных лиц выявить не удалось, либо во взыскании с них отказал суд, сумма недостачи списывается на финансовый результат - Дт91 Кт94.

Контрольные вопросы к теме

1. Назовите основные различия понятий «издержки», «расходы», «затраты».
1. На какие две группы подразделяются расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99?
2. Что такое расходы по обычным видам деятельности?
3. Что относится в состав прочих расходов?

4. Назовите состав затрат по элементам.
5. Назовите статьи калькуляции, рекомендуемые для промышленных организаций.
6. Каково основное отличие переменных расходов от постоянных?
7. Назовите счета для учета затрат на производство.
8. Дайте характеристику счета 20 «Основное производство».
9. Какие особенности учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов?
10. Как распределяются накладные расходы?
11. Каковы особенности учета допущенного брака?
12. Какими первичными документами оформляется расход материалов на изготовление продукции?
13. Какие методы учета себестоимости вы знаете?
14. Дайте характеристику позаказного метода калькулирования.
15. В чем особенности учета нормативного метода учета затрат?
16. Из чего состоит себестоимость продаж?
17. Что такое незавершенное производство?
18. Что является объектом калькулирования при попередельном методе учета затрат?
19. Что понимается под объектом калькулирования?

Тема 14. Учет финансовых результатов.

1. Понятие классификация и признание доходов, в бухгалтерском учете.
2. Учет финансового результата от обычных видов деятельности.
3. Учет финансового результата от прочих видов деятельности.
4. Учет доходов будущих периодов.
5. Учет государственной помощи и формирование дохода.
6. Учет прибылей и убытков. Порядок закрытия счета 99.
7. Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности.

1. Понятие и классификация доходов дана в ПБУ 9/99 «Доходы организации». В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических

выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- задатка;

- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;

- на доходы от прочих видов деятельности.

Состав видов деятельности организации можно увидеть ниже на рисунке 48.1



Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является

предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

Классификация доходов организации представлена на рисунке 48.2.

Рис. 48.2 Классификация доходов организации.



Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в

оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Условия признания выручки от продажи продукции (товаров) работ услуг даны ниже на рисунке 48.3

Рис. 48.3. Условия признания выручки от продажи продукции (товаров).



Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки – в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;
- суммы дооценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки;
- прочие поступления – по мере образования (выявления).

2. Прибыль от продажи продукции работ, услуг определяют как разницу между

выручкой от продажи продукции работ, услуг в действующих ценах без НДС и акцизов, экспертных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством РФ, и затратами на ее производство и продажу.

Для учёта финансовых результатов от продажи продукции работ, услуг, являющихся обычным видом деятельности, в плане счетов предназначен счёт 90 «Продажи».

По дебету счета 90 учитывается фактическая себестоимость проданной продукции, работ, услуг, расходы на ее продажу и суммы НДС с выручки от продаж, а по кредиту – выручка (доход) от продажи продукции работ, услуг с учетом сумм НДС. Следовательно, суммы НДС отражаются и по дебету и по кредиту и поэтому не влияют на финансовый результат организации..

На счете 90 отражается выручка и себестоимость, в частности, по таким операциям:

- по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям;
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и иным работам;
- услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- и т.п.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «НДС»;
- 90/4 «Акцизы»;
- 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Практика свидетельствует, что к счету 90 целесообразно открыть отдельный субсчет – «Расходы на продажу».

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет «Экспортные пошлины».

Продажа продукции на основе договоров купли-продажи, либо наличный расчёт – в любом случае отпуск продукции на продажу только с письменного разрешения руководителя. На отгруженную со склада продукцию оформляется товарно-транспортная накладная в трех, четырех экземплярах (с указанием цен реализации и сумм НДС).

Отгруженная продукция регистрируется в Книге продаж. За наличный расчет продукция отпускается на основе накладных.

На субсчетах 90/1,90/2,90/3,90/4 учитываются соответственно поступившая выручка от продажи продукции, работ, услуг, себестоимость проданной продукции, начисленные НДС и акцизы. Записи по субсчетам 1,2,3,4 производят накопительно в течение отчетного года. Финансовый результат определяют ежемесячно, сравнивая дебетовые обороты по субсчетам 2,3,4 с кредитовым оборотом по субсчету 1. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» записью:

-на сумму прибыли – Дт90/9 Кт99;

-на сумму убытка – Дт99 Кт90/9.

Таким образом, синтетический счет 90 ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет, но в разрезе субсчетов остается ежемесячное сальдо с нарастающим итогом с начала месяца. Закрытие субсчетов производится в конце года, заключительными записями декабря.

При этом сначала выявляют финансовый результат за декабрь, а затем закрывают субсчета внутренними записями на субсчет 90/9.

На закрытие первого субсчета производится запись - Дт90/1 Кт90/9, второго - Дт90/9 Кт90/2, третьего - Дт90/9 Кт90/3, четвертого – Дт90/9 Кт90/4. В итоге все субсчета и в целом счет 90 в конце года будут закрыты.

3. Для выявления финансового результата от прочих видов деятельности в плане счетов предназначен счёт 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 учитываются прочие расходы, а по кредиту – прочие доходы.

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

91/1 «Прочие доходы»;

91/2 «Прочие расходы»;

91/9 «Сальдо прочих расходов и расходов».

В течение года записи на субсчетах ведутся накопительно с нарастающим итогом с начала года. В конце месяца сравнивают кредитовые обороты по субсчету 91/1 с дебетовыми оборотами по субсчету 91/2 и определяют сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными записями) списывают на счет 99 «Прибыли и убытки»:

на сумму прибыли - Дт91/9 Кт99;

на сумму убытка - Дт99 Кт91/9.

Таким образом, на отчетную дату счет 91 сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91/1 и 91/2 закрывают внутренними записями на субсчет 91/9. На закрытие первого субсчета производится запись: Дт91/1 Кт91/9, а на закрытие второго субсчета – Дт91/9 Кт91/2.

В соответствии с ПБУ 9/99 в составе прочих доходов отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (перечисленные выше доходы являются прочими, если они получены не от основной деятельности);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- и другие прочие доходы.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе прочих расходов отражаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (перечисленные выше расходы являются прочими, если они не связаны с основной деятельностью);

-расходы, связанные с продажей основных средств и иных активов, в том числе прав требований на дебиторскую задолженность;

-убытки от продажи (покупки) иностранной валюты по курсу ниже (выше) официального курса Центрального банка Российской Федерации;

-проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

-расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (в том числе банками);

-расходы по содержанию законсервированных производственных объектов;

-расходы по содержанию мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны, не компенсируемые из бюджета;

-расходы по аннулированным заказам (договорам), а также связанные с прекращением производства, не давшего продукции;

-расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата депозитарию, консультационных, посреднических услуг и т.п.);

-отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги, другие оценочные резервы), а также отчисления в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

-налоги и сборы, уплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации за счет прибыли до налогообложения;

-штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, признанные организацией или по которым получено решение суда об их взыскании;

-судебные расходы и арбитражные сборы;

-убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

-убытки от выбытия основных средств и иных активов по причине непригодности к дальнейшему использованию, морального износа и прочего списания, а также сумма уценки активов;

-суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания;

-отрицательные курсовые разницы;

-убытки от хищений и недостач при отсутствии виновных лиц;

-расходы на проведение собраний акционеров (аренда помещений, подготовка и рассылка

информации и иные расходы), расходы по ведению реестра акционеров;

-суммы убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы;

-расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

-оплата в пользу работников путевок на лечение и отдых, путешествий, занятий в спортивных секциях, коммунальных услуг, товаров, получения высшего образования и иных аналогичных расходов;

-все виды материальной помощи работникам, другие выплаты в пользу работников, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов), включая премии, не предусмотренные системными положениями по оплате труда;

-надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;

-перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью;

-и другие прочие расходы.

На величину прочих доходов в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дт76 Кт91 – на сумму начисленной арендной платы (или за переданные права на пользование НМА, за участие в уставных капиталах других организаций);

Дт62 Кт91 – на сумму начисленной выручки от продажи основных средств, НМА, сырья и материалов и других активов кроме готовой продукции;

Дт76 Кт91 – на сумму процентов за использование банком денежных средств организации;

Дт76 Кт91 - на сумму начисленного дохода от участия в совместной деятельности, дохода по ценным бумагам;

Дт76 Кт91 - на сумму начисленных штрафов за нарушение условий договоров (признанных к получению);

Дт50,51,52,57,60,61,71,76 Кт91 - на величину положительной курсовой разницы по операциям с иностранной валютой;

Дт60,76 Кт91 - на списанные суммы кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности.

Дт01,10,43,41,50 Кт91 - на стоимость излишков, выявленных по результатам инвентаризации;

Прочие расходы отражаются в учете следующей корреспонденцией счетов:

Дт91 Кт02,05,23 – отражены расходы по имуществу, предоставленному за плату во

временное пользование (амортизация, ремонт);

Дт91 Кт01,04 - на остаточную стоимость выбывших основных средств, НМА;

Дт91 Кт10,58 - на фактическую себестоимость проданных материалов, балансовую стоимость финансовых вложений;

Дт91 Кт70,69,23 - на сумму расходов по ликвидации основных средств;

Дт91 Кт51 - на сумму расходов по обслуживанию расчетных счетов;

Дт91 Кт66,67 - на сумму начисленных процентов за кредиты, займы (исключение: до ввода в эксплуатацию, до принятия материалов к учету).

Дт91 Кт76 - на сумму начисленных штрафов, пени за нарушение условий договоров (признанных к уплате);

Дт91 Кт62,76 - на величину дебиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности;

Дт91 Кт50,51 - на сумму расходов, оказанных на благотворительность;

Дт91 Кт70 - на сумму начисленных премий;

Дт91 Кт50,51,60,76 - расходы на спортивно-оздоровительные мероприятия;

Дт91 Кт68 - на сумму начисленного налога на имущество и других налогов и сборов;

Дт91 Кт76 - на сумму начисленных расходов по рассмотрению дел в судах;

Дт91 К14,59,6 - на величину созданных оценочных резервов;

Дт91 Кт94 - на сумму списанных недостач, по которым не выявлены виновные лица или во взыскании с них отказано судом.

В составе прочих доходов и расходов с 2007 года отражаются чрезвычайные доходы и расходы, ранее отражаемые на счете 99 «Прибыли и убытки». В международной практике их называют экстраординарные доходы и расходы.

В составе чрезвычайных доходов в соответствии с ПБУ 9/99 отражаются поступления, возникающие вследствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, (стихийного бедствия, аварии, пожара, национализации и т.п.). К таким поступлениям относятся суммы страхового возмещения, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.). К таким расходам относятся: остаточная стоимость основных средств, фактическая себестоимость готовой продукции, сырья, материалов и других активов, уничтоженных вследствие чрезвычайных обстоятельств, а

также расходы по ликвидации чрезвычайных обстоятельств.

На стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в негодность имущества, производится запись – Дт10 Кт91.

На остаточную стоимость основных средств, фактическую себестоимость готовой продукции, сырья, материалов и других активов, уничтоженных вследствие чрезвычайных обстоятельств, производится запись – Дт91 Кт10,41,43,11,20 и др.

В случае страхования имущества все потери от чрезвычайных обстоятельств списываются в дебет счета 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» с кредита счетов 10,41,43,11,20 и др.

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету 51, 52 и кредиту счета 76/1. Некомпенсируемые страховыми организациями потери от страховых случаев отражаются записью – Дт91 Кт76/1.

4. На величину финансового результата организации оказывают влияние доходы будущих периодов, которые учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов». К доходам будущих периодов относятся доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. По кредиту счета 98 учитываются доходы будущих периодов, а по дебету - списание доходов будущих периодов. К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

98/1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98/2 «Безвозмездные поступления»;

98/3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и балансовой стоимостью по недостачам ценностей.

На субсчете 98/1 отражается арендная плата, плата за коммунальные услуги, за использование средств связи, абонентская плата и др. На величину полученных сумм производится запись – Дт50,51 Кт98/1. По мере наступления отчетного периода суммы, учтенные на субсчете 98/1, списываются на дебет счетов 90 или 91.

На субсчете 98/ 2 отражается стоимость безвозмездно полученных активов. Поступление активов отражается записью: Дт10,07,08 и других счетов Кт98/2. Суммы, учтенные на счете 98/2, списываются в дебет счета 91:

- по внеоборотным активам – по мере начисления амортизации;
- по материальным ценностям – по мере отпуска их на производство или продажу.

На субсчете 98/3 организация отражает задолженность по недостаткам, выявленным в отчетном периоде, за прошлые отчетные периоды. На сумму выявленных недостатков в учете производится запись: Дт94 Кт98/3. Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 и дебетуется счет 73/2. По мере погашения задолженности кредитуют счет 73/2 и дебетуют счета 50 или 70. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98 и кредиту счета 91.

На субсчете 98/4 отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и суммой недостающих активов числящихся в учете. Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98/4 и дебету 73/2. При погашении задолженности по выявленной разнице производится запись – Дт50,70 Кт73/2. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет счета 98/4 и кредит счета 91.

Таким образом, все суммы учетные на субсчетах счета 98, влияют на формирование финансового результата организации.

5. С 1 января 2001 года вступило в силу ПБУ 13/2000 «Учёт государственной помощи». Данный стандарт определяет правила формирования информации в бухгалтерском учете о полученной и использованной государственной помощи, признаваемой как увеличение экономических выгод организации.

В соответствии с ПБУ 13/2000 государственная помощь может поступать в виде:

субсидий (бюджетные средства, предоставленные на осуществление целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе);

- субвенций (бюджетные средства, предоставляемые на условиях долевого финансирования целевых расходов);

- бюджетных кредитов – ресурсы отличные от денежных (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов), включая предоставление ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другие);

- прочих форм.

Организация принимает к учету бюджетные средства и отражает их в виде целевого финансирования, если используются следующие условия:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств будут выполнены,
- имеется уверенность, что указанные средств организацией будут получены.

Подтверждением выполнения первого условия служат заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.

Подтверждением выполнения второго условия могут служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях этого, акты приемки передачи ресурсов.

Средства государственной помощи принимаются организацией к учету по счету 86 «Целевое финансирование». По кредиту счета 86 отражаются полученные на целевое финансирование средства государственной помощи, а по дебету – использование средств.

На сумму полученных денежных средств в учете производится запись: Дт51 Кт86. Если бюджетные средства поступают в организацию по методу начисления, то Дт76 Кт86 и Дт51 Кт76.

Получение государственной помощи в виде ресурсов, отличных от денежных средств, отражается в учете записью: Дт08,10,07и др. Кт86.

Бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования на увеличение финансового результата организации. Порядок списания зависит от того, для каких целей были предоставлены бюджетные средства.

Суммы бюджетных средств полученных на финансирование капитальных расходов списываются в течение всего срока использования внеоборотных активов. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов с последующим отнесением в размере суммы начисленной амортизации на финансовый результат организации. Все это отражается следующей корреспонденцией счетов:

Дт51 Кт86- Получены бюджетные средства на финансирование капитальных расходов;

Дт08 Кт60-Приобретены основные средства;

Дт01 Кт08-Объект основных средств введен в эксплуатацию;

Одновременно производится запись: Дт86 Кт98;

В течение всего срока использования ежемесячно начисляется амортизация-Дт20 Кт02;

и одновременно

Дт 98 Кт91- часть средств государственной помощи списывается на финансовый результат.

Суммы бюджетных средств выделенных на финансирование текущих расходов списываются в период признания расходов, на финансирование которых они были предоставлены. При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и других текущих расходов с последующим отнесением на доходы организации отчетного периода при отпуске материалов в производство и т.д. что отражается следующими записями:

Дт51 Кт86- Получены бюджетные средства;
 Дт10 Кт60- Приобретены материалы;
 Дт60 Кт51- Оплачен счет поставщика;
 и одновременно
 Дт86 К98- отражается использование средств;
 Дт20 Кт10- Отпущены материалы в производство;
 и одновременно
 Дт98 Кт91- использованные средства списаны на финансовый результат.

Использование бюджетных средств не по назначению ведет к возврату бюджетных средств.

При возврате бюджетных средств необходимо отсторнировать ранее сделанные записи (Дт86 Кт98, Дт98 Кт91) и отразить задолженность по возврату бюджетных средств-Дт 86 Кт76, а затем возврат средств-Дт76 Кт51..

6.Конечный финансовый результат организации формируется на счете 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета 99 учитывается сумма прибыли, а по кредиту - сумма убытка. Хозяйственные операции отражаются на счете 99 нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборота по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период.

Схема учета финансовых результатов в течение отчетного года дана ниже на рисунке 48.4

Рис. 48.4. Схема учета финансовых результатов в течение отчетного года.

Д-т	Счет 99 «Прибыль и убытки»	К-т
С-н	С-н	
К-т сч. 90-9 → К-т сч. 91-9 →	1) убыток в течение года	← Д-т сч.90-9 ← Д-т сч.91-9
К-т сч. 68 →	2) налог на прибыль в течение отчетного года 3) санкции за нарушение налогового законодательства	← Д-т сч. 68
Об.	Об.	
Ск в течение года	Ск в течение года	

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);

- финансового результата от прочих видов деятельности.

Кроме того, по счету 99 отражают постоянные налоговые обязательства, постоянные налоговые активы, списание отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход, налоговые санкции по налогу на прибыль и платежи по перерасчетам по налогу на прибыль.

Все это отражается следующей корреспонденцией счетов.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг)

Дт90/9 Кт99 - На сумму прибыли. Дт99 Кт90/9 - На сумму убытка.

Финансовый результат от прочих видов деятельности:

Дт91/9 Кт99 - На сумму прибыли. Дт99 Кт91/9 - На сумму убытка.

В соответствии с ПБУ 18/2002 на величину условного расхода, рассчитанного исходя из бухгалтерской прибыли составляется запись Дт99 Кт68, затем эта величина корректируется на постоянное налоговое обязательство Дт99 Кт68, на постоянный налоговый актив Дт68 Кт99, на отложенный налоговый актив Дт09 Кт68, на отложенное налоговое обязательство Дт68 Кт 77, и определяется величина текущего налога на прибыль.

Текущий налог на прибыль = Условный расход (-условный доход) + Постоянное налоговое обязательство - Постоянный налоговый актив + Отложенный налоговый актив - Отложенное налоговое обязательство.

На сумму штрафных санкции за несвоевременную уплату налога - Дт99 Кт68,69.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают заключительными записями декабря. Сумму чистой прибыли списывают записью: Дт99 Кт84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), а сумму убытка – Дт84 Кт99..

Работы по списанию конечного финансового результата носят название реформация баланса. В результате реформации баланса все счета по учету финансового результата (90,91,99) закрываются, и в балансе будет представлено лишь сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

7. В ПБУ 9/99 изложены требования к раскрытию информации о доходах. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с

разделением на основную и прочую выручку.

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) или от прочих видов деятельности, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
- доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Контрольные вопросы к теме

1. Что представляют собой финансовые результаты деятельности организации.
2. Что такое доходы организации.
3. Какова классификация доходов организации.
4. На каком счете бухгалтерского учета формируется конечный финансовый результат деятельности организации?
5. Какие субсчета открывают к счету 90 «Продажи»?
6. Как определяется финансовый результат от обычных видов деятельности организации.
7. Какими нормативными документами определен порядок учета доходов организации.
8. Какие субсчета открывают к счету 98 «Доходы будущих периодов».
9. Каков порядок закрытия счета 99 «Прибыли и убытки».
10. Что такое реформация баланса.

Тема 15. Учет операций в иностранной валюте.

1. Оценка активов и обязательств организаций в иностранной валюте.
2. Порядок определения и учёт курсовых разниц.

3. Особенности учета денежных средств в иностранной валюте..
4. Учёт экспортных операций.
5. Учёт импортных операций.

Правовое регулирование валютных операций осуществляется в соответствии с закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 года.

С 01.01.2007 года вступила в силу новая редакция этого закона. В результате отменены многие нормы валютного законодательства, которые действовали ранее. Теперь российские организации, проводя валютные операции, не обязаны использовать специальные счета, резервировать денежные средства на счетах в банках, предварительно регистрировать счета и вклады за пределами РФ, продавать поступившую валютную выручку.

Требования к учету активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, в основном находят отражение в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Данный стандарт устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях.

Исходя из требований ПБУ 3/2006 активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, подлежат пересчету в рубли на дату совершения операций и на дату предоставления финансовой отчетности. При этом выделяют две группы активов и обязательств:

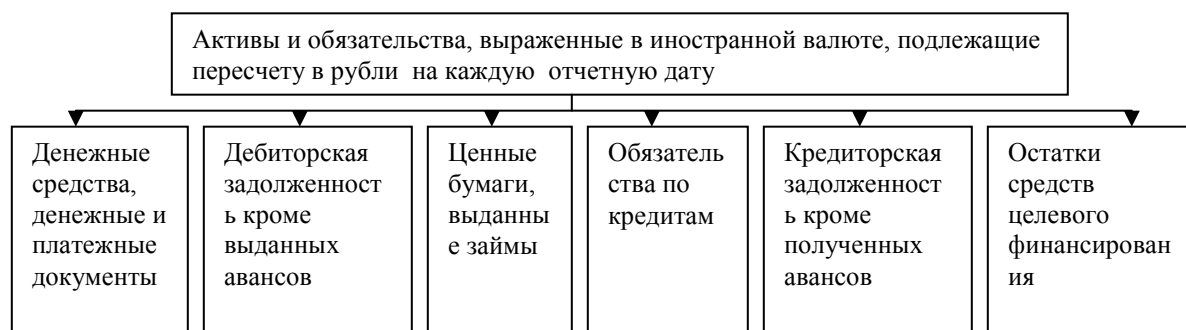
- активы и обязательства, стоимость которых подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения этой операции, и в дальнейшем не пересчитываются;
- активы и обязательства, стоимость которых подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, на дату совершения этой операции, и в последующем переоцениваемых на дату составления бухгалтерской отчетности. Такой датой согласно ПБУ 4/99 считается последний календарный день отчетного периода.

К первому виду относятся: основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, товары, величина уставного капитала, долгосрочные ценные бумаги. Стоимость этих активов и обязательств пересчитывают в рубли лишь на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Ко второму виду относятся: денежные знаки в кассе организации в иностранной валюте, валюта на счетах в банках, денежные и платежные документы в иностранной валюте, средства в расчетах с юридическими и физическими лицами (дебиторская и кредиторская

задолженность в иностранной валюте), остатки средств целевого финансирования, полученных в иностранной валюте, краткосрочные ценные бумаги. Активы и обязательства второго вида в отличие от первого подлежат пересчету не только на дату совершения операции, но и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Стоимость иностранной валюты в кассе и на счетах кредитной организации, кроме того, нужно регулярно пересчитывать по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

Активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, подлежащие пересчету в рубли на каждую отчетную дату представлена ниже (рис. 49.1)



Активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислили аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату). Следовательно, если организация приобретает актив, стоимость которого выражена в иностранной валюте, то часть стоимости актива, приходящаяся на аванс, задаток, предварительную оплату, признается в бухгалтерском учете в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты. А часть стоимости актива, оставшаяся неоплаченной, принимается к учету в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой актив принимается к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ПБУ 3/2006 датой совершения операций в иностранной валюте считается:

- по банковским операциям – дата поступления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета;
- по кассовым операциям с иностранной валютой – дата поступления валюты, денежных

документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы;

-по доходам организации в иностранной валюте - дата признания доходов организации в иностранной валюте;

-по расходам организации в иностранной валюте - дата признания расходов организации в иностранной валюте;

-по импорту материально- производственных запасов - дата признания расходов по приобретению МПЗ;

-по импорту услуг - дата признания расходов по оказанию услуг;

-по расходам, связанным со служебными командировками за пределы РФ - дата утверждения авансового отчета;

-по вложениям организации в иностранной валюте во внеоборотные активы – дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов.

2. Курсовая разница – это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

В бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

-операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, подлежащих пересчету на дату совершения операции, а также на отчетную дату;

-операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия дебиторской или кредиторской к учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта задолженность была перечислена в последний раз.

Курсовые разницы, возникающие по операциям в иностранной валюте, подлежат зачислению на финансовый результат организации в составе прочих доходов и расходов (за исключением курсовых разниц, возникающих при формировании уставного капитала)

Курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражаются отрицательные курсовые разницы, а по кредиту – положительные.

На величину положительной курсовой разницы, возникающей по операциям в

иностранной валюте, в бухгалтерском учете производится запись:

Дт50,52,58,60,62,66,67,71,68,,76 и др. Кт91.

На величину отрицательной курсовой разницы:

Дт 91 Кт50,52,58,60,62,66,67,71,68,76 и др.

Например: фирма приобрела материалы у иностранных поставщиков за 1000 €, материалы, которые приняты к учету 8 июня 2009 по курсу 33 рубля, фирма рассчиталась с поставщиком 28 июня по курсу 33,5 рубля.

Дт10 Кт60 33000 руб.

Дт60 Кт51 33500 руб.

Дт91 Кт60 500 руб.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал, при этом положительные курсовые разницы относят на увеличение добавочного капитала, а отрицательные – на уменьшение. Например: вклад иностранного учредителя в уставный капитал составляет 10000\$, курс на дату регистрации уставного капитала составляет 23 рубля, а на день зачисления валюты на валютный счет- 22 рубля.

Дт75 Кт80 230000 руб.

Дт52 Кт75 220000 руб.

Дт83 Кт75 10000 руб.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2007 год в соответствии с ПБУ 3/2006 к курсовым разницам приравнены и суммовые разницы. Суммовая разница возникает, если по условиям договора задолженность (дебиторская или кредиторская) выражена в иностранной валюте, которая подлежи пересчету в рубли в соответствии с положениями ПБУ 3/2006 по официальному курсу ЦБ или любому другому согласованному курсу.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов.

В соответствии с ПБУ 3/2006 в составе бухгалтерской отчетности организации раскрывается следующая информация о курсовых разницах:

-величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;

-величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;

-величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансового результата организации;

-официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный ЦБ РФ на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс.

3. Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса, которой устанавливаются лимиты в иностранной валюте. Наиболее распространенным источником поступления валютных средств в кассу предприятия является снятие наличной иностранной валюты с текущего валютного счета в уполномоченном банке.

Прием валюты кассами предприятий и ее выдача из касс производится так же, как и по рублевым суммам, то есть используются те же первичные документы, но суммы в них отражаются в двух валютах (в иностранной валюте и в рублях). Поступление и списание иностранной валюты в кассу учитывается в кассовой книге в таком же порядке, как и рублевые средства. Не разрешается вести отдельную кассовую книгу для отражения операций в иностранной валюте. Кассиру необходимо вести аналитический учет по каждому виду иностранной валюты, находящейся в кассе

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности.

Фальшивые денежные знаки, а также вызывающие сомнение в их подлинности, в кассу не принимаются и не возвращаются клиенту. Они записываются в отдельный реестр и возвращаются в банк с пометкой «Фальшивая» или «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или вызывающей сомнение.

При расчетах за валюту сдача обычно выдается в валюте платежа. С согласия клиента сдача может быть выдана в любой другой свободно конвертируемой валюте, выдача сдачи в рублях запрещается.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают отдельный субсчет «Касса в иностранной валюте».

Расчетные операции в иностранной валюте необходимо учитывать обособленно, на специально открываемых субсчетах. Помимо обычных составляющих учетные записи на этих субсчетах должны также включать валютный курс, который используется для расчета рублевого эквивалента операций, отражаемых данными записями.

Согласно пункту 7 ПБУ 3/2006, стоимость наличной иностранной валюты пересчитывают в рубли на дату совершения операции (день поступления, выдачи денежных средств из кассы), на дату составления бухгалтерской отчетности и по мере изменения курсов валют. При этом возникают курсовые разницы, которые отражаются следующим образом:

- положительные Дт50 субсчет «Касса в иностранной валюте» Кт 91;
- отрицательные Дт91 Кт50 субсчет «Касса в иностранной валюте».

Следует обратить внимание на то, что отражение курсовой разницы не является поступлением или расходом наличной иностранной валюты. Это только изменение ее рублевого эквивалента в зависимости от роста (падения) курса валюты по отношению к рублю. Поэтому оформлять такие операции следует мемориальными ордерами, а не приходными и расходными кассовыми документами.

Порядок отражения операций на валютных счетах, а также учет операций по покупке и свободной продаже иностранной валюты был рассмотрен в теме «Учет денежных средств».

4. Внешнеторговая деятельность – это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами (импорт и экспорт), услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

При отражении экспортных и импортных операций организация заключает внешнеторговый контракт. Уже на этом этапе резиденту нужно принять меры, чтобы обеспечить репатриацию (то есть возврат в РФ) денежных средств по планируемой сделке.

В соответствии с законом «О валютном регулировании и валютном контроле» резиденты обязаны в сроки, предусмотренные в контрактах, обеспечить репатриацию денежных средств в следующих случаях.

Во- первых, они должны получить на банковские счета в уполномоченных банках иностранную или российскую валюту за переданные нерезидентам товары.

Во- вторых, резиденты обязаны обеспечить возврат в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на российскую таможенную территорию товары.

После заключения сделки с нерезидентом организация представляет в уполномоченный банк паспорт сделки, порядок оформления которого установлен в Инструкции ЦБ России от 15.06.2004.

Если общая сумма контракта не превышает суммы, эквивалентной 5000 долларов с учетом вносимых в контракт изменений и дополнений, паспорт сделки не составляется.

По каждой операции, связанной с исполнением внешнеторгового договора, резидент

должен отчитываться перед банком, в котором был оформлен паспорт сделки, то есть должен представить подтверждающие документы (договора, доверенности, документы, подтверждающие факт передачи товара и т.д.).

Организация должна более внимательно подходить к выбору иностранного партнера, чтобы избежать случаев невыполнения контрагентом своих обязательств. Но если это произошло, например, российская организация отгрузила товар, а иностранный партнер не перечислил выручку или российская организация произвела предварительную оплату, а иностранная организация не отгрузила товар, то необходимо предъявить претензию и направить исковое заявление в судебный орган.

Все расчеты по осуществлению валютных операций ведутся юридическими лицами через уполномоченные банки, но возможны и исключения, в случае осуществления операций через посредников.

Перечень разрешенных валютных операций между резидентами содержится в статье 9 закона «О валютном регулировании и валютном контроле». Например, разрешается осуществлять валютные операции, связанные с заключением и исполнением сделок (расходы сотрудника командированного за рубеж), не разрешается выплата заработной платы наличными в иностранной валюте.

Понятие экспорта дано в Таможенном Кодексе – это особый таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе.

Организация бухгалтерского учета экспорта определяется рядом обстоятельств: моментом перехода права собственности на экспортные товары, формой осуществления расчетных операций, участием или неучастием в экспорте посреднических организаций.

Все эти условия должны быть оговорены в контракте с иностранными партнерами. При оформлении контракта в международной практике принято пользоваться едиными унифицированными нормами, содержащими базисные условия поставок, изданными Международной торговой палатой – «Инкотермс -90». Перечень условий поставок выглядит следующим образом:

E-EXW - Франко-завод. Продавец отдает покупателю товары в своих помещениях.

F-FCI,FAS. FOB -Франко-перевозчик. Продавец обязуется предоставить товары в распоряжение перевозчика.

C-CFR,CSF,CIP - Продавец обязуется оплатить перевозку без принятия рисков во времени их нахождения в пути.

D-DAF,DES,DDU,DEQ,DDP -Продавец обязуется оплатить все расходы по перевозке и все риски до момента их прибытия в оговоренный пункт и места на границы страны- назначения.

Аналитический учет экспортных товаров осуществляется организацией по партиям в разрезе стран и контрагентов.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров ведется на счете 45 «Товары отгруженные», к которому открываются субсчета, соответствующие месту нахождения товара:

«Товары в пути за границей»;

«Товары на складах и в переработке (на комиссии) за границей»;

«Товары в портах и на складах СНГ»;

«Товары в пути в СНГ» и другие.

Одновременно необходимо предусмотреть открытие субсчетов к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в зависимости от используемой формы расчетов (по инкассо, по открытому счету).

На счете 90 «Продажи» также необходимо открыть отдельный субсчет «Продажа товара на экспорт». По возможности на счете 20 «Основное производство» также открывается отдельный субсчет «Затраты на производство экспортной продукции», аналогично на счете 43 «Готовая продукция» - отдельный субсчет «Готовая продукция на экспорт».

На счете 44 следует открыть субсчет «Расходы на продажу экспортной продукции», а на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчета – «Расчеты с таможенным органом в рублях» и «Расчеты с таможенным органом в иностранной валюте».

Все открытые для осуществления экспортных операций субсчета должны быть оговорены в учетной политике организации.

С 01.01.2001 года с вступлением в силу НК РФ товары, помещаемые под таможенный режим экспорта, при условии их фактического вывоза за пределы России подлежат обложению НДС по нулевой ставке.

Право на применение нулевой ставки должно подтверждаться при предоставлении в налоговый орган в течение 180 дней следующих документов: контракт, заключенный с иностранными партнерами (копия), выписка банка (копия), подтверждающая поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке, грузовая таможенная декларация с отметкой о вывозе товаров, копии товаросопроводительных документов (товарно-транспортная накладная, коносамент и др.). Нулевая ставка не используется при экспорте нефти и природного газа.

Общая схема учета экспортных операций может быть представлена следующим образом:

Дт45 Кт 43 - Отгружена продукция иностранному покупателю;

Дт44 Кт51,52 - Оплачены накладные расходы в рублях и иностранной валюте;

Дт62 Кт90 - Предъявлен счет иностранному покупателю;

Дт90 Кт45 – Списана себестоимость отгруженной продукции при переходе права собственности к покупателю;

Дт44 Кт76 - Начислены таможенные сборы в рублях и в иностранной валюте;

Дт90 Кт44 - Списаны расходы по продаже экспортной продукции;

Дт76 Кт51,52 - Оплачены таможенные сборы в рублях и иностранной валюте.

Дт52 Кт62 - На валютный счет зачислена валютная выручка;

Дт90/9 Кт99 - Отражен финансовый результат от продажи экспортной продукции.

При отражении выручки от продажи продукции следует обеспечить выполнение критериев признания выручки от продажи в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

5. Под импортом товара понимают ввоз товара на таможенную территорию РФ без обязательств об обратном ввозе.

Основная часть импортных товаров приобретается по прямому внешнеторговому контракту, заключенному между покупателем и продавцом. Кроме того, импортные товары закупаются по договорам поручения, комиссий агентирования, заключаемому между российским покупателем и российским посредником, по договору консигнации, заключаемому российским посредником с иностранным продавцом, и т.п. Контрактная цена на товары зависит от условий поставки.

Основными документами, на основании которых осуществляется валютный контроль над обоснованностью оплаты, являются: паспорт сделки, досье по сделке, ведомость банковского контроля и отчет об операциях по импортным контрактам.

Паспорт сделки содержит сведения между резидентом и нерезидентом.

Досье по сделке – это формируемая по каждому паспорту импортной сделки подборка документов.

Ведомость банковского контроля содержит данные об операциях по контракту.

Отчет об операциях по импортным контрактам содержит данные об оплате, о товарах, структуре платежей за отчетный период.

При отражении импортных операций в учетной политике организации следует указать

порядок учета приобретаемых импортных материалов (с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без его использования), открыть субсчета к счету 60 «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте», а при авансовых платежах - «Расчеты по авансам выданным», к счету 76 необходимо открыть субсчета - «Расчеты с таможенными органами в рублях» и «Расчеты с таможенными органами в иностранной валюте».

Покупаемые товары принимаются к бухгалтерскому учету в день перехода права собственности на товары к покупателю.

Для контроля за движением приобретаемых товаров целесообразно к синтетическим счетам по учету материальных ценностей(10,41,07 и др.) открыть субсчета второго или третьего порядка:

«Импортные товары в пути за границей»;

«Импортные товары в портах и на складах за границей»;

«Импортные товары в пути в РФ»;

«Импортные товары в портах и на складах в РФ».

Закупленные товары принимаются к учету по фактической себестоимости, которая складывается из контрактной стоимости товара, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов, затрат по заготовке и доставке товаров до места назначения, расходов по страхованию, хранению на складах, естественной убыли в пределах установленных норм и других затрат, непосредственно связанных с приобретением товара. Эти затраты распределяются между продавцом и покупателем, как правило, в соответствии с принципами базисных условий поставок, регламентируемых «Инкотермс».

Ввозимые на таможенную территорию товары подлежат таможенному оформлению. Основой для исчисления таможенной пошлины и налогов является таможенная стоимость, состоящая из контрактной стоимости и расходов по их приобретению. Начисленные таможенной пошлины относят в дебет счетов учета приобретаемых товаров (07,10,15,41и др.) и кредит счета 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по таможенным пошлинам».

Сбор за таможенное оформление импортных товаров взимается по базовой ставке 0,1% от таможенной стоимости в рублях и дополнительно (при ввозе товара для коммерческих целей) по ставке 0,05% от таможенной стоимости в иностранной валюте.

Сумма начисленных сборов отражается на счете 76 субсчете «Расчеты с таможенными органами по таможенным сборам».

Основой для исчисления НДС по импортным товарам является их таможенная

стоимость, к которой добавляется таможенная пошлина и сумма акциза по подакцизным товарам.

Для учета всех расходов по приобретению импортных товаров целесообразно использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Общая схема учета импортных операций выглядит следующим образом:

Дт60/Расчеты по авансам выданным. Кт52 - Перечислен аванс иностранному поставщику;

Дт15 Кт60 - На склад поступили импортные товары;

Дт15 Кт76/1/2 - Начислены расходы транспортной организации за доставку товаров в рублях и в иностранной валюте;

Дт19 Кт76/1 – НДС от стоимости доставки товара российской транспортной организацией;

Дт68 Кт19 – НДС принят к вычету;

Дт15 Кт76 - Начислены таможенные сборы за таможенное оформление груза;

Дт15 Кт68 - Начислены таможенные пошлины;

Дт10,41 Кт15 - Оприходован на склад импортный товар по импортной стоимости;

Дт60 Кт60/ Расчеты по авансам выданным – Сумма аванса списана на уменьшение основного долга;

Дт60 Кт52 – Перечислена поставщику оставшаяся сумма задолженности

Дт76 Кт51,52 - Оплачены таможенные сборы в рублях и в иностранной валюте.

Дт91 Кт60,76 или (Дт60,76 Кт91) – Отражена величина курсовых разниц;

Отражение операций в бухгалтерском учете при импорте основных средств, нематериальных активов аналогична рассмотренным выше, за исключением того, что формирование импортной стоимости приобретаемых внеоборотных активов осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Контрольные вопросы к теме

1. Назовите формы расчетов, применяемых во внешнеэкономической деятельности.
2. Каковы особенности учета импортных операций?
3. Что такое курсовые разницы?
4. Как отражаются в учете положительные и отрицательные курсовые разницы?
5. Каковы особенности учета экспортных операций?
6. Каковы особенности плана счетов участников внешнеэкономической деятельности?
7. Имеются ли особенности в учете денежных средств в иностранной валюте?
8. Какие субсчета открываются к счету 52 «Валютные счета»?

9. Какими нормативными актами регулируется учет валютных операций?
10. На какие цели организации могут снимать с текущего валютного счета наличную валюту?

Тема 16. Учет капитала.

1. Организационно-правовые формы хозяйственной деятельности и формирование уставного капитала.
2. Учет складочного капитала в хозяйственных обществах.
3. Учет уставного фонда государственного муниципального унитарного предприятия.
4. Учет уставного капитала в акционерном обществе.
5. Учет уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью.
6. Учет преобразования государственного муниципального унитарного предприятия в акционерное общество.
7. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка.
8. Учет резервного и добавочного капитала.

1. Собственный капитал организации это обязательства организации перед собственниками. Он состоит из нескольких, различающихся по существу частей, представленных на рисунке 50.1

Рис. 50.1 Источники формирования собственного капитала.



ГК РФ предусмотрены следующие организационно-правовые формы хозяйственной деятельности: хозяйственные товарищества, хозяйственные общества (общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью и

акционерное общество – открытое и закрытое), а также отдельный вид коммерческой деятельности, применимая лишь в государственном секторе - государственные и муниципальные унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения.

Хозяйственные товарищества и общества это коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Денежная оценка вклада участника осуществляется по соглашению между учредителями (участниками) общества, а в случаях, предусмотренных законодательством, подлежит независимой экспертной оценке.

Участники хозяйственного товарищества или общества обязаны вносить вклады в порядке, размерах, способами и в сроки, предусмотренные учредительными документами. Они имеют право участвовать в управлении, получать информацию о деятельности общества, принимать участие в распределении прибыли, получать в случае ликвидации часть имущества. Хозяйственные товарищества, а также общества с ограниченной ответственностью не вправе выпускать акции.

Хозяйственные товарищества могут быть созданы в форме полного товарищества и товарищества на вере.

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество уставный капитал которого, в соответствии с учредительным договором, разделен на определенные доли. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риски убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью состоит из стоимости вкладов его участников и определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы его кредиторов. Отличием общества с дополнительной ответственностью от общества с ограниченной ответственностью является то, что участники такого общества несут ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемым учредительными документами общества.

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники акционерного общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков в пределах стоимости принадлежащих им акций. Акционерное общество, участники которого могут отчуждать свои акции, признается открытым акционерным обществом. Оно вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу. Число акционеров открытого акционерного

общества не ограничено.

Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом. Оно не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции.

Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней. Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится в государственной или муниципальной собственности и принадлежит ему на правах хозяйственного ведения или оперативного управления. Оно неделимо и не может быть распределено по вкладам.

Таким образом, согласно ГК РФ организационно-правовая форма организации определяет порядок и особенности формирования уставного капитала, который может принимать форму:

- складочного капитала – в хозяйственных товариществах (акционерное общество, общество с ограниченной или дополнительной ответственностью);
- уставного капитала – в хозяйственных обществах (акционерное общество, общества с ограниченной или дополнительной ответственностью);
- паевого фонда – в производственных кооперативах;
- уставного фонда – в государственных или муниципальных унитарных предприятиях.

Особенности формирования уставного капитала организаций различных организационно-правовых форм представлено на рисунке 50.2

Рис. 50.2 Особенности формирования уставного капитала организаций различных организационно-правовых форм.

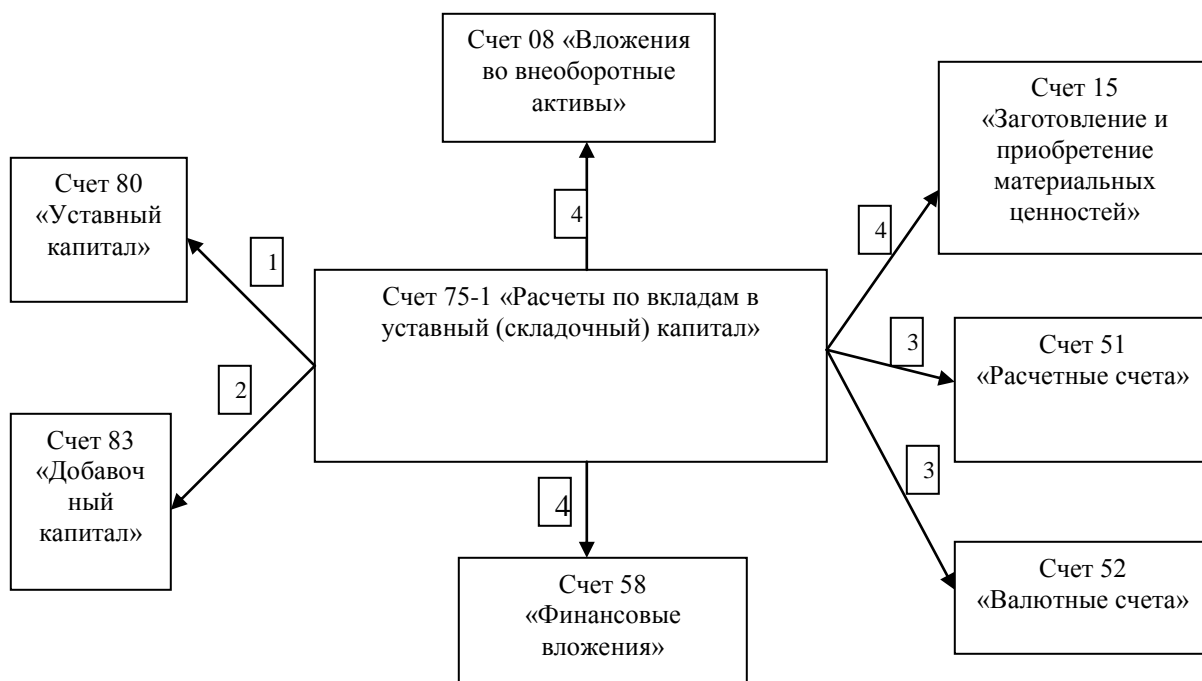
№ п/п	Организационно-правовая форма	Уставный капитал	Особенности формирования
1	Полное товарищество	Складочный капитал	Совокупность вкладов участников полного товарищества, капитал разделен на доли
2	Товарищество на вере	Складочный капитал	Совокупность вкладов полных товарищей и вкладов участников-вкладчиков
3	Общество с ограниченной ответственностью и общество с дополнительной ответственностью	Уставный капитал	Совокупность вкладов участников общества, капитал долевой
4	Закрытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. Акции распределяются только по среди учредителей ЗАО или иного заранее определенного круга лиц
5	Открытое акционерное общество	Уставный капитал	Совокупность в денежном выражении вкладов (акций по номинальной стоимости). Уставный капитал разделен на определенное число акций. ОАО проводит открытую подписку на

			выпускаемые им акции и осуществляет их свободную продажу
6	Производственные кооперативы	Паевой фонд	Совокупность паевых взносов членов кооператива
7	Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Уставный фонд	Совокупность выделенных организации государством или муниципальным органом основных и оборотных средств

Для целей бухгалтерского учета все эти виды капитала учитываются на счете 80 «Уставный капитал», по кредиту которого отражается образование и последующее увеличение капитала, а по дебету – уменьшение капитала. Кредитовое сальдо счета 80 характеризует величину уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах.

Учет формирования уставного капитала представлен на рисунке 50.3

Рис. 50.3 Учет формирования уставного (складочного) капитала.



- 1- сформирована задолженность по оплате акций и взносов долей в уставный капитал (складочный) капитал при создании акционерных и других обществ, товариществ, иных юридических лиц;
- 2- отражен эмиссионный доход (стоимость реализации превышает их заявленную стоимость). Курсовые разницы при формировании уставного капитала из взносов в иностранной валюте присоединяются к суммам эмиссионного дохода;
- 3- отражены фактические взносы денежных средств в оплату акций и долей в уставном (складочном) капитале;
- 4- отражено формирование уставного (складочного) капитала неденежными средствами по согласованной стоимости.

2. Совокупность вкладов участников полного товарищества и товарищества на вере, внесенных в товарищество, является складочным капиталом. В хозяйственных товариществах для расчетов с учредителями к счету 75 открывают субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал», а к счету 80 субсчет «Складочный капитал».

На величину зарегистрированного складочного капитала производится запись:

Дт75 субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»

Кт80 субсчет «Складочный капитал».

Фактическое поступление вкладов:

Дт10,41,08,50,51и др.

Кт75 субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал».

Величина складочного капитала остается неизменным на весь период деятельности товарищества. Изменения складочного капитала влекут изменения в учредительных документах, и соответственно новую регистрацию.

Увеличение складочного капитала возможно за счет следующих источников:

за счет средств добавочного капитала -

Дт83 Кт80 субсчет «Складочный капитал»;

за счет средств нераспределенной прибыли –

Дт84 Кт80 субсчет «Складочный капитал»;

за счет средств резервного капитала –

Дт82 Кт80 субсчет «Складочный капитал»;

в результате дополнительных взносов участников или приема новых товарищей –

Дт75 субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»

Кт80 субсчет «Складочный капитал»;

при поступлении вкладов –

Дт50,51и др.

Кт75 субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал».

Если вследствие понесенных товариществом убытков стоимость его чистых активов станет меньше размера его складочного капитала, полученная товариществом прибыль не распределяется между участниками до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала.

Уменьшение складочного капитала при выбытии одного из учредителей отражается следующей корреспонденцией счетов:

Дт80 субсчет «Складочный капитал»

Кт75 субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»;

а на величину доли (взноса, пая), выдаваемого денежными средствами –

Дт75 субсчет «Расчеты по вкладам в складочный капитал»

Кт50,51.

3.Имущество унитарного предприятия формируется за счет:

-имущества, закрепленного за унитарным предприятием на праве хозяйственного ведения или оперативного управления;

-доходов унитарного предприятия от его деятельности;

-иных, не противоречащих законодательству источников.

Минимальный размер уставного фонда муниципального предприятия составляет не менее одной тысячи минимальных размеров оплаты труда, а уставного фонда государственного унитарного предприятия - не менее пяти тысяч минимальных размеров оплаты труда на момент регистрации. Уставный фонд государственного или муниципального унитарного предприятия формируется путем выделения организации основных средств, материальных ценностей, ценных бумаг, имущественных прав.

Величина уставного фонда, порядок и источники его формирования определена уставом.

Для отражения информации о расчетах с уполномоченными на их создание государственными органами или органами местного самоуправления используется счет 75 субсчет «Расчеты по выделенному имуществу», а для учета уставного фонда к счету 80 открывают субсчет «Уставный фонд».

На день регистрации унитарного предприятия в бухгалтерском учете производится запись:

Дт75 субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кт80 субсчет «Уставный фонд».

При поступлении имущества и денежных средств оформляется запись ;

Дт10,07,08,41,58,50,51

Кт75 субсчет «Уставный фонд».

Увеличение уставного фонда осуществляется за счет дополнительно передаваемого имущества, а также доходов, полученных в результате его деятельности. Размер уставного фонда с учетом размеров его резервного фонда не может превышать стоимость чистых активов.

Уменьшение уставного фонда является обязательным, если в конце года стоимость

чистых активов окажется меньше размера его уставного фонда.

Уменьшение уставного фонда может быть связано с решением соответствующих органов и отражается записью:

Дт80 субсчет «Уставный фонд»

Кт75 субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»;

Выбытие имущества:

Дт75 субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кт10,07,08,41,58. а при изъятии денежных средств:

Дт75 субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кт50,51,52.

4. Уставный капитал акционерного общества представляет собой номинальную стоимость акций, приобретенных акционерами. Формируется он в соответствии с учредительными документами, а его размер определяется минимальной суммой имущества организации с целью обеспечения гарантий интересов его кредиторов.

Операции с уставным капиталом играют одну из ведущих ролей в деятельности акционерного общества, которые могут осуществлять дополнительную эмиссию акций, повышать их номинальную стоимость, изымать акции из обращения и т.д. Эти особенности акционерного общества приводят к особенностям бухгалтерского учета этих операций. Акционерное общество может выпускать обыкновенные и привилегированные акции. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинакова. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% уставного капитала. Увеличение уставного капитала возможно путем выпуска новых акций или увеличения их номинальной стоимости, но только после его полной оплаты. Уменьшение возможно при снижении номинальной стоимости акций, приобретения обществом части акций в целях сокращения их общего количества, а также путем погашения приобретенных или выкупленных обществом. Минимальная величина уставного капитала предусмотрена: для закрытого акционерного общества – 100- кратная сумма минимального размера оплаты труда для открытого акционерного общества – 1000-кратная сумма минимального размера оплаты труда. Если не выполняются требования о минимальном размере уставного капитала, то акционерное общество подлежит ликвидации или преобразованию.

Формирование уставного капитала акционерного общества происходит в два этапа:

в период проведения подписки на акции;

после регистрации итогов выпуска акций.

В связи с этим к счету 80 «Уставный капитал» целесообразно открыть следующие субсчета:

- 1.Объявленный капитал (для учета акций на момент регистрации).
- 2.Подписной капитал (для учета акций, по которым произведена подписка).
- 3.Оплаченный капитал (для учета средств, внесенных участниками и стоимости реализованных в свободной продаже акций).
- 4.Изъятый капитал (для учета стоимости собственных акций, изъятых из обращения путем выкупа у акционеров).

На дату регистрации открытого акционерного общества производится запись:

Дт75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кт80 субсчет «Объявленный капитал»;

По мере подписки на акции и их оплаты –

Дт80 субсчет «Подписной капитал»

Кт80 субсчет «Оплаченный капитал».

Акционерное общество считается состоявшимся, если по истечении года с момента регистрации, сумма подписного капитала равна сумме оплаченного капитала.

Увеличение размеров уставного капитала путем размещения дополнительных акций отражается записью:

Дт75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кт80 субсчет «Объявленный капитал»

и одновременно-

Дт80 субсчет «Объявленный капитал»

Кт80 субсчет «Подписной капитал»;

На величину вкладов в оплату акций-

Дт50,51 и др.

Кт75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

и соответственно на сумму оплаченного капитала-

Дт80 субсчет «Подписной капитал»

Кт80 субсчет «Оплаченный капитал».

Увеличение размеров уставного капитала возможно за счет доходов акционеров на основе общего собрания акционеров, при этом производятся записи:

начисление дивидендов-

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кт75 субсчет «Расчеты по выплате доходов» или Кт70;
затем отражается удержание НДФЛ – Дт75 Кт68.

Начисленные суммы дивидендов за вычетом НДФЛ направляются на погашение задолженности по взносам в уставной капитал;

Дт75 субсчет «Расчеты по выплате доходов»

Кт75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

Увеличение уставного капитала после регистрации изменений в уставе:

Дт75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кт80 «Уставный капитал».

Увеличение размеров уставного капитала возможно за счет внутренних источников акционерного общества – Дт83,84 Кт80 и одновременно отражается движение по субсчетам счета 80.

Уставной капитал акционерного общества должен быть уменьшен если:

- произведенная подписка на акции не соответствует сумме объявленного капитала;
- по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала;
- по решению общего собрания акционеров.

Акционерное общество обязано проинформировать своих кредиторов об уменьшении размеров его уставного капитала.

Уменьшение величины уставного капитала до величины чистых активов осуществляется только путем уменьшения номинальной стоимости акций (Дт80 Кт84).

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций выкупленных у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования используется счет 81 «Собственные акции (доли)».

Уменьшение стоимости уставного капитала путем выкупа и аннулирования акций оформляется следующим образом:

Дт81 «Собственные акции (доли)»

Кт50,51 , и одновременно на величину изъятого капитала –

Дт80 субсчет «Оплаченный капитал»

Кт80 субсчет «Изъятый капитал».

При аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров, производится запись:

Дт 80 субсчет «Изъятый капитал»

Кт81 «Собственные акции (доли)».

Возникающие при этом на счете 81 разницы между фактическими затратами на выкуп собственных акций и их номинальной стоимостью относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

На сумму превышения номинальной стоимости акций над фактическими затратами производится запись – Дт81 Кт91, а на сумму превышения фактических затрат над их номинальной стоимостью - Дт91 Кт81.

При покупке акций акционерным обществом для дальнейшей перепродажи производится записи:

- на выкуп акций у акционеров - Дт81 Кт50,51;
- на стоимость реализуемых акций, списанных с баланса – Дт91 Кт81;
- на величину выручки от продажи собственных акций - Дт76 Кт91;
- на финансовый результат от продажи акций – Дт91/9 Кт99.

Уменьшение уставного капитала за счет выбытия одного из учредителей отражается записью:

Дт80 субсчет «Оплаченный капитал»

Кт75 субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

На величину выдаваемого вклада - Дт75/1 Кт50,51.

Если вклад выдается имуществом, то операции отражаются с использованием счетов 90 или 91.

5. Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью определяется стоимостью долей его участников и должен быть не менее 100-кратной величины минимального размера оплаты труда на дату предоставления документов для регистрации. При этом уставный капитал на момент регистрации должен быть оплачен не менее чем наполовину.

Сумма вкладов участников, предусмотренных учредительными документами, отражается записью - Дт75 Кт80, а фактическое поступление средств - Дт10,41,08,50,51 Кт75.

Оценка неденежного вклада в уставный капитал общества утверждается решением общего собрания участников по согласованной оценке. Если размер неденежного вклада превышает 200-кратный размер минимальной оплаты труда, то такой вклад должен подвергаться оценке независимым оценщиком.

Увеличение уставного капитала общества может осуществляться за счет имущества

организации, дополнительных вкладов, вкладов третьих лиц, принимаемых в общество.

Решение об увеличении уставного капитала общества может быть принято только по данным бухгалтерской отчетности общества за год, причем сумма увеличения не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капиталов.

Уставный капитал может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости долей всех участников общества и (или) погашения долей, принадлежащих обществу

Обязательным является уменьшение уставного капитала общества при неполной оплате уставного капитала в течение года с момента регистрации общества и в случае, если стоимость чистых активов по окончании второго и каждого последующего финансового года окажется меньше зарегистрированного уставного капитала. Доведение величины уставного капитала до стоимости чистых активов отражается записью – Дт80 Кт84.

Общества с ограниченной ответственностью может приобретать доли в своем уставном капитале – Дт81 Кт50,51.

Выкупленные доли в течение одного года должны быть проданы участникам или третьим лицам – Дт 50 Кт81, при аннулировании выкупленных долей - Дт80 Кт81.

При выкупе долей по цене, отличающейся от номинальной стоимости, возникает разница, которая отражается в учете следующим образом:

- при цене выкупа ниже номинала – Дт81 Кт91;
- при цене выкупа выше номинала – Дт91 Кт81.

6. Если деятельность унитарного предприятия не соответствует поставленной им целям (увеличение доходов федеральных бюджетов, оптимизация структуры собственников, улучшение финансово-экономических показателей), то осуществляется: преобразование унитарного предприятия в акционерное общество, реструктуризация унитарного предприятия, передача унитарного предприятия в государственную собственность субъектов РФ и муниципальную собственность или ликвидация унитарного предприятия.

Федеральный закон «О приватизации государственного и муниципального имущества» от 21.12.01 года определяет основные принципы приватизации, способы и условия ее проведения, информационное обеспечение. Под приватизацией государственного и муниципального имущества понимается отчуждение имущества, находящегося в собственности РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, в собственность физических и (или) юридических лиц.

Приватизация может быть произведена путем:

- преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество;
- продажи государственного или муниципального имущества на аукционе;
- продажи акций открытого акционерного общества на специализированном аукционе;
- продажи государственного или муниципального имущества на конкурсе и т.д.

Унитарное предприятие не имеет право со дня утверждения программы приватизации и до момента перехода права собственности к покупателю принимать решение без согласия собственника совершать сделки, сумма которых превышает 5% балансовой стоимости активов унитарного предприятия на дату утверждения последнего балансового отчета, получать кредиты, осуществлять выпуск ценных бумаг.

Имущественный комплекс унитарного предприятия может быть продан в собственность лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность. После исполнения покупателем условий договора купли – продажи с ним оформляется передаточный акт. Право собственности на имущественный комплекс переходит к покупателю после полной оплаты стоимости всего имущества. При зачислении на баланс покупателем имущества унитарного предприятия производятся следующие записи:

Дт 41,10,08,07 Кт76 – на балансовую стоимость имущества;

Дт08 Кт76 (Дт04 Кт08) – на сумму превышения покупной цены над балансовой стоимостью предприятия (положительная деловая репутация);

Дт76 Кт98 - на сумму превышения балансовой стоимости над покупной ценой.

В рамках системы управления государственным имуществом отдельно рассматриваются вопросы банкротства. Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» устанавливает основания о признании должника несостоятельным, а также определяет условия проведения процедур банкротства. Банкротство данным федеральным законом определяется, как признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по своим обязательствам и (или) исполнить обязательства по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет.

7.Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка используется счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» На счете 84 по дебету учитываются суммы непокрытого убытка, а по кредиту - суммы нераспределенной прибыли.

Суммы чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами

декабря записью – Дт99 Кт84, а непокрытого убытка – Дт84 Кт99.

Использование прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Акционеры решают, изъять ли прибыль, распределить ее между аукционерами или реинвестировать ее в само предприятие (создание фондов, резервов или оставить в виде нераспределенной прибыли).

На суммы начисленных акционерам дивидендов производится запись по дебету счета 84 и кредиту 75 (сторонним участникам) и 70 (работникам организации).

Отчисления в резервный капитал отражаются записью - Дт84 Кт82.

В акционерных обществах разрешается создавать специальный фонд акционирования работников. При этом производится внутренняя запись – Д84 Кт84 субсчет «Фонд акционирования работников».

Направление прибыли на покрытие убытка предыдущего года также отражается внутренней записью – Дт84 Кт84.

Если по итогам года работы за год организация имеет непокрытый убыток, то он может быть покрыт:

- за счет нераспределенной прибыли прошлых лет - Дт84 Кт84;
- за счет средств резервного капитала - Дт82 Кт84;
- за счет уменьшения уставного капитала до величины чистой активов - Дт80 Кт84;
- за счет средств добавочного капитала в части эмиссионного дохода – Дт83 Кт84.

В настоящее время акционерные общества должны по итогам работы за год раскрывать информацию о прибыли, приходящуюся на одну акцию. С этой целью были разработаны методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли приходящейся на одну акцию от 21.03.2000 г. В соответствии с ними акционерные общества должны определить базовую и разводненную прибыль на одну акцию.

Базовая прибыль (убыток) на одну акцию определяется в виде отношения базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода. Базовая прибыль отчетного периода определяется путем вычитания из прибыли отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей, а также сумм начисленных дивидендов по привилегированным акциям.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в

течение отчетного периода, определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого месяца и деления этой суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Разводненная прибыль на одну акцию определяется на основании корректировки путем увеличения числителя и знаменателя, используемых при расчете базовой прибыли на одну акцию, на суммы возможного прироста соответственно базовой прибыли и средневзвешенного количества акций в случае конвертации ценных бумаг и исполнения договоров.

Разводненная прибыль на одну акцию, в отличие от базовой, величина гипотетическая: возможно, что разводнение прибыли (то есть уменьшение прибыли либо увеличение убытка) на одну акцию в будущем вообще не произойдет. Но эта информация необходима для планирования акционерами общества сделок по купле-продаже акций, а также для понимания политики общества-эмитента в отношении соблюдения интересов акционеров.

8. Помимо уставного капитала в составе собственного капитала отражается также добавочный капитал и резервный капитал организации.

Для учета наличия и движения резервного капитал используют счет 82 «Резервный капитал», по кредиту которого отражается образование и увеличение резервного капитала, а по дебету - уменьшение резервного капитала. Резервный капитал образуется за счет оставшейся в распоряжении организации прибыли (после уплаты налогов и сборов).

В акционерном обществе резервный капитал в соответствии с действующим законодательством образуется в обязательном порядке. Другие организации могут создавать его по своему усмотрению и это должно найти отражение в их учетной политике.

Резервный капитал в акционерном обществе формируется путем ежегодных отчислений в размере, предусмотренном уставом общества, и величина его должна составлять не менее 5% от уставного капитала. Резервный капитал акционерного общества используется для покрытия его убытков, погашения облигаций и выкупа акций в случае отсутствия иных средств.

На образование резервного капитала производится запись - Дт84 Кт82.

Использование средств резервного капитала для покрытия убытков оформляется записью - Дт82 Кт84.

При погашении облигаций за счет резервного капитала производятся две записи – Дт82 Кт84 и Дт66 или Дт67 Кт51.

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его

использовать:

- на покрытие убытков (Дт82 Кт84);
- на выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (Дт82 Кт70и 75);
- на увеличение уставного капитала – Дт82 Кт80;
- на покрытие различных непредвиденных расходов.

Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

- прироста стоимости имущества в результате переоценки;
- курсовых разниц по вкладам в уставный капитал организации;
- эмиссионного дохода, возникающего при продаже акций по цене выше их номинальной стоимости и дополнительной эмиссии акций.

Бухгалтерский учет формирования и использования добавочного капитала ведется на счете 83 «Добавочный капитал». По дебету – использование средств добавочного капитала, кредиту счета отражается образование добавочного капитала, а по дебету – использование средств добавочного капитала.

Прирост стоимости имущества при переоценке отражается записью - Дт01 Кт83.

На величину положительной курсовой разницы производится запись - Дт75 Кт83, а на отрицательную курсовую разницу – Дт83 Кт75.

На сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций – Дт75 Кт83.

Использование средств добавочного капитала возможно:

- для погашения суммы снижения стоимости внеоборотных активов, а именно на сумму
- уценки, равной предыдущей дооценке - Дт83 Кт01;
- на увеличение уставного капитала – Дт83 Кт80 и т. п.

При журнально-ордерной форме учета синтетический и аналитический учет капитала осуществляется в журнале-ордере №12, а при автоматизированной - в машинограммах.

Контрольные вопросы к теме

1. Дайте понятие капитала: собственного, привлеченного, активного, пассивного.
2. Что отражается по дебету и кредиту счета 80 «Уставный капитал».
3. Перечислите основные операции по увеличению размера уставного капитала.
4. Из чего складывается добавочный капитал.
5. Перечислите основные бухгалтерские записи по кредиту и дебету счета 83 «Добавочный капитал».

6. Перечислите основные бухгалтерские записи по дебету и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

7. На какие виды и цели создаются резервы предстоящих расходов.

8. Может ли меняться величина уставного капитала в течение года?

9. Каковы источники увеличения уставного капитала.

10. В каких организациях создается в обязательном порядке резервный капитал и на какие цели он используется.

Тема 17. Учет кредитов и займов.

1. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности.

2. Учет кредитов банка.

3. Учет займов, учет дисконта по причитающимся к выплате векселям.

4. Учет налоговых кредитов.

1. Различают банковский и коммерческий кредиты (займы). Банковский кредит это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. На проведение банковских операций банк должен иметь лицензию.

Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки по уплате денежных средств за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги. Предмет договора займа помимо денег могут быть вещи.

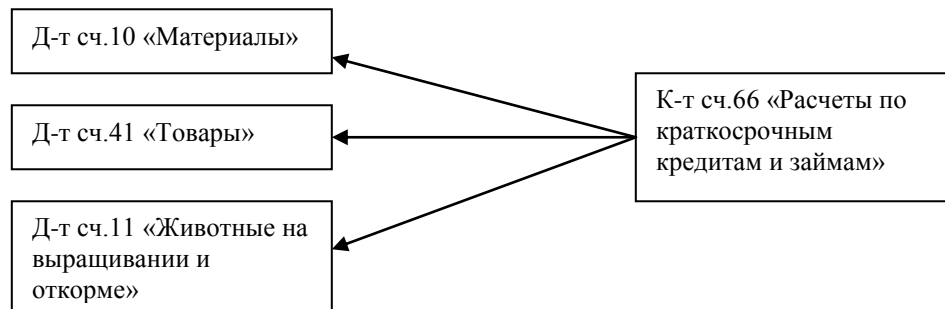
В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно принадлежащих организации.

Порядок выдачи, возврата кредита определен законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В них указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон и т.п.

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороны (заемщику) денежные средства или другие вещи, а заемщик обязуется их возвратить. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Корреспонденция счетов по операциям получения имущественных займов представлена на рисунке 60.

Рис.60. Корреспонденция счетов по операциям получения имущественных займов



Разница в стоимости полученных ценностей, если она возникла, списывается со счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Заимодавец имеет право на получение с заемщика процента на сумму займа в размере и порядке, определенном договорами. Договор займа предполагается беспроцентным, если по договору займа передаются не деньги, а другие вещи.

Различают срочную и просроченную задолженность по кредитам и займам. Срочной считается задолженность, срок погашения которой не наступил или продлен в установленном порядке.

Просроченной является задолженность по кредитам и займам с истекшим согласно условиям договора сроком возврата.

Учет кредитов и займов осуществляется на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражаются по кредиту этих счетов, а погашенные ссуды и займы - по дебету.

2. В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочные и долгосрочные кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организации (покупка материалов, оплата работ и услуг и др.) и предполагается, как правило, на срок до одного года. Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития (строительство и приобретение основных средств, расширение производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация направляет в банк заявление с приложением копий учредительных документов, бухгалтерской отчетности и других данных,

подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные организации определяют процентные ставки за кредит в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом спроса и предложения на кредит. Все условия кредитования должны быть оговорены в кредитном договоре.

На сумму полученного краткосрочного кредита производится запись - Дт51,52 Кт66, а долгосрочного - Дт51,52 Кт67.

Погашение кредитов оформляется обратной записью – Дт66,67 Кт51,52.

В некоторых случаях за счет выданных кредитов банк сразу же осуществляет оплату счетов поставщиков - Дт60 Кт66.

Порядок учета расходов по полученным кредитам и займам осуществляется в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». В соответствии с ним расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным кредитам и займам, являются:

- проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются:

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора);
- иные расходы, связанные с получением займа.

Расходы по займам и кредитам признаются прочими расходами, за исключением той части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к использованию требует длительного времени и существенных расходов. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые будут впоследствии приняты к учету в качестве основных средств.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного

актива.

Проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Начисление процентов за кредит, полученных под инвестиционные проекты, до ввода объекта в эксплуатацию отражается в учете следующим образом:

Дт08,07 Кт67 – начислены проценты за кредит, подлежащие включению в стоимость инвестиционного проекта.

После принятия объекта к бухгалтерскому учету проценты начисляют за счет финансового результата - Дт91 Кт67.

Во всех остальных случаях расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным кредитам и займам отражаются по дебету счета 91 и кредиту счетов 66,67.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредита (расходы на исследование рынка кредитных услуг, оплата нотариальных услуг и др.) отражаются по дебету счета 91 и кредиту счета 51 или 76.

Если кредит взят в иностранной валюте, то возникают курсовые разницы, которые в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» подлежат отнесению на прочие доходы и расходы.

Дт91 Кт66,67 - на отрицательные курсовые разницы;

Дт66,67 Кт91 - на положительные курсовые разницы.

Долгосрочную задолженность по полученным кредитам и займам заемщик может перевести в краткосрочную, если до возврата основного долга остается 365 дней - Дт67 Кт66. Это решение организации необходимо отразить в учетной политике.

По окончании срока возврата кредита и займа (если он не возвращен) заемщик должен перевести срочную задолженность в просроченную (на следующий день после срока возврата). Для учета просроченной задолженности к счетам 66,67 открывают отдельные субсчета «Расчеты по просроченным кредитам и займам».

3. Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организации, а так же под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляется на счетах 66,67. Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организации отражается по дебету счетов учета денежных средств или счета 70 и кредиту счетов 66,67.

Если облигации проданы по цене выше их номинальной стоимости, то разницу отражают по кредиту счета 98, а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают на счет 91 (Дт98 Кт91).

Если облигации проданы по цене ниже их номинальной стоимости, то разница равномерно доначисляется в течение срока обращения облигации. На сумму доначислений производится запись – Дт91 Кт66,67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают аналогично процентам по кредитам в соответствии с ПБУ 15/2008.

Расходы, связанные с выпуском и распространением облигаций отражаются по дебету счета 91 с кредита расчетных денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг производится запись – Дт66,67 Кт50,51.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа или вещей отражается по дебету счетов 07,10 и др. с кредита 66,67. .

Под дисконтом понимается разница между суммой указанной в векселе и суммой фактически полученных денежных средств по нему.

Векселедатель может разместить вексель по цене ниже номинальной стоимости (т.е.с дисконтом) или предусмотреть выплату процентов сверх номинальной стоимости векселя. Во втором случае векселедатель обязуется возратить векселедержателю сумму большую, чем получено по векселю. В обоих случаях в учете векселедателя должна отражаться вся сумма задолженности по векселю, то есть с учетом причитающегося дисконта или процента.

Организация- векселедатель отражает эти операции в учете следующим образом:

Дт51,52 – на фактически полученную сумму денежных средств;

Дт91 – на учетный процент;

Кт66,67 - на номинальную стоимость векселя.

По выданным векселям можно осуществлять операции по вторичному размещению ранее полученных векселей. В этом случае векселедержатель передает ранее полученный вексель заимодавцу (кредитной организации). Полученный кредит отражается записью:

Дт51,52 - на фактически полученную сумму денежных средств;

Дт91 – на сумму дисконта;

Кт66,67 - на номинальную стоимость векселя.

Погашение задолженности по кредиту производится векселедержателем после получения извещения кредитной организации об уплате долга (Дт66,67 Кт62).

4. Сущность налогового кредита заключается в отсрочке платежа по налогам и

сборам, имеющей целевой характер и оформленной кредитным договором.

Различают текущие и инвестиционные налоговые кредиты. Текущие налоговые кредиты предоставляются обычно на срок от 3 месяцев до 1 года, а инвестиционные - на срок от 1 года до 5 лет.

Налоговый кредит предоставляют организациям, своевременно выполняющим свои обязательства по уплате налогов.

Учет текущего налогового кредита осуществляется на счете 66, а инвестиционного налогового кредита - на счете 67. К этим счетам целесообразно открыть субсчета:

«Расчеты по текущим налоговым кредитам»;

«Расчеты по инвестиционным налоговым кредитам».

По кредиту данных счетов отражаются суммы начисленных налоговых кредитов, а по дебету - погашение задолженности по налоговому кредиту. Задолженность по налоговому кредиту отражается в балансе с учетом причитающихся к уплате процентов. Если процент оплачен не своевременно, то в состав задолженности включают сумму пени.

При обеспечении налогового кредита залогом имущества его сумма отражается на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» (Дт 009). При погашении задолженности по налоговому кредиту суммы списываются с кредита счета 009. Аналитический учет налоговых кредитов ведется в разрезе каждого кредитного договора.

Текущий налоговый кредит предоставляется по любому налогу и сбору при наличии определенных оснований (причинение ущерба в результате стихийного бедствия, задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа, возможность банкротства в случае единовременной уплаты налогов и сборов).

Получение текущего налогового кредита – Дт51 Кт66 субсчет «Расчеты по текущим налоговым кредитам».

Использование текущего налогового кредита на оплату налогов – Дт68,69 Кт66 субсчет «Расчеты по текущим налоговым кредитам».

Затраты по обслуживанию текущего налогового кредита признаются расходами по обычным видам деятельности (Дт20,23,25,26,44и др. Кт66) или прочими расходами (Дт91 Кт66). Начисленные пени отражаются записью - Дт91 Кт66.

Инвестиционные налоговые кредиты предоставляются для поддержания социально значимых инвестиционных проектов. Порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита определяется кредитным договором, при этом сумма кредита не может превышать 50% налога на прибыль.

Возникновение обязательств по инвестиционному налоговому кредиту оформляют записью - Дт68 Кт67 субсчет «Расчеты по инвестиционным налоговым кредитам», по окончании срока действия кредитного договора погашение задолженности - Дт67 субсчет «Расчеты по инвестиционным налоговым кредитам» Кт68.

Затраты по обслуживанию инвестиционного налогового кредита относят на стоимость инвестиционного актива - Дт08 Кт67, а после ввода объекта в эксплуатацию - Дт91 Кт67.

В соответствии с ПБУ15/2008 в бухгалтерской отчетности организации должна быть раскрыта как минимум следующая информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов (кредитов);
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о сроках погашения займов, (кредитов);
- о суммах расходов по займам, включенным в прочие расходы;
- о суммах процентов, подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа в качестве долгосрочных или краткосрочных финансовых вложений;
- о суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате займодавцу, по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Контрольные вопросы к теме

1. Какими бухгалтерскими записями отражаются начисленные проценты по полученным долгосрочным кредитам.
2. Какие виды заемных средств вам известны.
3. Каков порядок учета кредитов и займов в денежной форме у заемщика и займодавца.
4. Как осуществляется передача имущества по договору займа.
5. Каков порядок учета налоговых кредитов.
6. Каков порядок учета дисконта векселей в банке.
7. Как определяется размер процентной ставки по займам.
8. Какой нормативный документ определяет порядок учета кредитных операций.
9. Какая бухгалтерская проводка составляется при зачислении суммы краткосрочных кредитов на расчетные и текущие валютные счета.

10. Какой записью на счетах отражается погашение краткосрочного кредита за счет неиспользованного остатка аккредитива.

Тема 18. Учетная политика.

1. Понятие и формирование учетной политики.
2. Организационно-технический раздел учетной политики.
3. Учетная политика для целей бухгалтерского учета.
4. Учетная политика для целей налогового учета,
5. Порядок внесения изменений в учетную политику и раскрытия учетной политики.

1. Выбранная организацией учетная политика оказывает значительное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налога на прибыль, на показатели финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика является важным средством формирования величины основных показателей ее деятельности, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя делать сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности). Порядок формирования учетной политики, ее раскрытие и внесение в нее изменений осуществляется в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Учетная политика формируется исходя из соответствующих требований и допущений:

1. полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);
2. своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
3. большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
4. отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не

- столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
5. тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
 6. рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики организации должны учитывать следующие основные принципы:

-активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств собственников этой организации (допущение имущественной обособленности);

-организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

-принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

-факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Основные правила допущения учетной политики представлена на рисунке 70.1

Рис. 70.1. Основные правила (допущения) формирования учетной политики.



Нарушение основополагающих принципов формирования учетной политики ведет к искажению финансового результата деятельности, ошибкам при определении налогооблагаемой базы, применения штрафных санкций.

На выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма,
- отраслевая принадлежность,
- вид деятельности,
- масштабы деятельности,
- структура бухгалтерской службы,
- степень раскрытия информационной системы,
- уровень квалификации бухгалтерских кадров.

Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером, утверждается руководителем организации. Принятая организацией учетная политика оформляется приказом. Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Учетная политика используется всеми ее филиалами, представительствами и другими подразделениями, находящимися на отдельном балансе, независимо от места нахождения.

При формировании учетной политики организация по каждому направлению

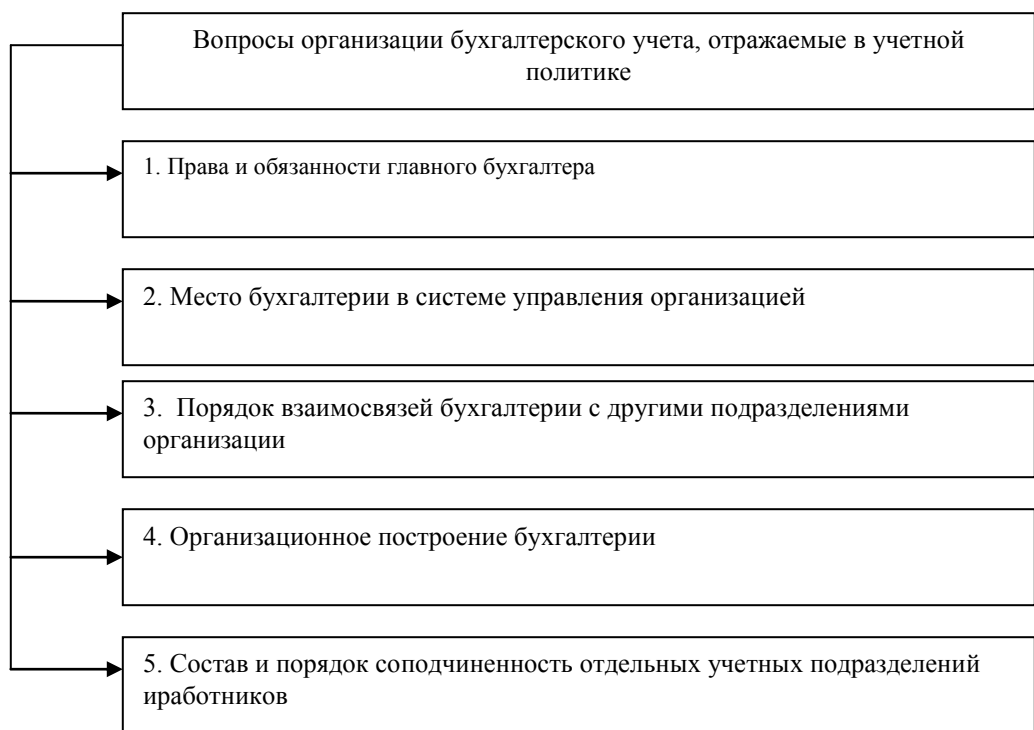
ведения и организации учета осуществляет выбор одного варианта исходя из нескольких разрешенных законодательством и нормативными актами. Если же по отдельным участкам учета не определены способы ведения учета, то организация сама должна разработать такой способ. Следовательно, в учетной политике должны быть отражены те способы ведения учета, которые в соответствии с действующими нормативными актами имеют вариантность.

2. Организационно-технические вопросы в учетной политике могут быть выделены в отдельный раздел. Организационно-технические элементы учетной политики прилагаются в качестве приложения к учетной политике. В организационно-техническом разделе находят отражения следующие элементы:

- порядок организации бухгалтерской службы (в соответствии с ФЗ «О бухгалтерский учете» бухгалтерский учет в организации может вести специальное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; введенный в штат должностью бухгалтер, привлеченная на договорных началах организация, руководитель предприятия лично);
- разработка рабочего плана счетов бухгалтерского учета (включающий в себя синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета);
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- регистры счетов бухгалтерского учета;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- номенклатура-ценник по видам материалов;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Вопросы организации бухгалтерского учета в учетной политике предусматривают несколько направлений которые представлены на рисунке 70.2.

Рис.70.2 Вопросы организации бухгалтерского учета, отражаемые в учетной политике



3. В составе информации об учетной политике для целей бухгалтерского учета подлежит раскрытию следующая информация.

По основным средствам:

- о выбранных способах начисления амортизации;
- о способах оценки основных средств полученных по договорам мены;
- о способах списания затрат по ремонту основных средств;
- о порядке отражения в учете объектов стоимостью до 20000 руб.;
- об объектах основных средств полученных и предоставленных в аренду;
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов;
- об основных средствах полученных и предоставленных в лизинг;
- о движении основных средств по группам;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету;
- об объектах основных средств, по которым стоимость не погашается.

По нематериальным активам:

- о способах начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого

остатка;

- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов;
- об изменении сроков полезного использования нематериальных активов;
- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

По расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР):

- выбор способа списания расходов по НИОКР (линейный или пропорционально объему продукции);
- определение сроков списания расходов по НИОКР (предельный срок списания этих расходов в бухгалтерском учете- 5 лет, а в налоговом- 3 года).

По материально – производственным запасам:

- о способах отражения в учете операций приобретения МПЗ;
- о способах оценки МПЗ при выбытии;
- о последствиях изменений в учетной политике методов оценки МПЗ;
- о разнице между фактической себестоимостью МПЗ и стоимостью их возможной реализации, отнесенной на финансовый результат;
- о стоимости материально – производственных запасов, переданных в залог;
- о способе учета транспортно-заготовительных расходов;
- о порядке списания транспортно-заготовительных расходов;
- о порядке учета специальной оснастки.

Выбор способа оценки товаров для организаций розничной торговли:

- по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);
- по покупным ценам.

По затратам на производство и по учету готовой продукции:

- выбор системы счетов для учета расходов по обычным видам деятельности (с использованием счетов 20-29 или с 20 по 39);
- выбор способа группировки и списания затрат на производство;
- способ распределения общепроизводственных расходов;
- способ распределения общехозяйственных расходов;
- способ учета выпуска продукции;
- выбор способов оценки готовой продукции (по полной фактической себестоимости, по неполной фактической себестоимости, по полной нормативной себестоимости, по неполной нормативной себестоимости);

- определение сроков погашения расходов будущих периодов;
- признание момента реализации по работам долгосрочного характера (с использованием счета 46 или без его использования);
- выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Создание резервов (нет, да).

Выбор вариантов учета доходов и расходов от сдачи имущества в аренду (на счете 90 или на счете)91.

Выбор способа оценки ценных бумаг при их выбытии – по первоначальной стоимости каждой единицы учета, средней первоначальной стоимости, методу ФИФО.

Выбор варианта принятия государственной помощи к учету (по мере фактического поступления или как возникновение задолженности).

Выбор способа списания расходов на продажу (распределение между проданной и непроданной продукцией, или списание всей суммы в себестоимость проданной продукции).

Выбор способа учета долгосрочной задолженности по кредитам (оставлять в составе долгосрочной или переводить в краткосрочную задолженность).

4.В составе учетной политики для целей налогообложения отражается выбранная налогоплательщиком совокупность разрешенных Налоговым Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, порядок их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В данном разделе указывается:

- какое подразделение ведет налоговый учет;
- график документооборота при ведении налогового учета;
- формы регистров налогового учета;
- порядок уплаты налогов и авансовых платежей по обособленным подразделениям;
- налоговый учет амортизируемого имущества;
- методы оценки сырья и материалов при их списании в производство;
- методы оценки покупных товаров при их реализации;
- методы оценки ценных бумаг при их выбытии
- порядок распределения расходов на освоение природных ресурсов;
- создание резервов;
- методы оценки незавершенного производства;

- и ряд других аспектов, влияющих на формирование доходов и расходов.

5. Изменение учетной политики организация может производиться в случаях:

- 1).изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- 2).разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.

Под новым понимается разработка таких способов ведения бухгалтерского учета, применение которых может обеспечить более достоверное представление в учете и отчетности фактов хозяйственной деятельности или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- 3).существенного изменения условий деятельности организации.

Существенным являются изменения условий деятельности организации, связанные с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. Изменение учетной политики утверждается соответствующим организационно - распорядительным документом.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации отражаются бухгалтерской отчетности ретроспективно.

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случае, когда оценка в денежном измерении последствий изменения учетной политики, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения учета применяется перспективно.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;

-содержание изменения учетной политики;

-порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;

-суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;

-сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности до той степени, до которой это практически возможно.

Последствия изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Контрольные вопросы к теме

1. Каким нормативным актом пользуется организация при разработке учетной политики.
2. Дайте определение учетной политики организации.
3. Исходя из каких допущений и требований формируется учетная политика.
4. Какие факторы необходимо учитывать при разработке приказа по учетной политике.
5. Кто ответственен за формирование учетной политики.
6. Назовите основные элементы учетной политики по основным средствам.
7. Кем формируется учетная политика.
8. Какие элементы учетной политики по материально-производственным запасам отражают в приказе по учетной политике.
9. В каких случаях учетная политика организации может изменяться.
10. Назовите основные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Тема 1. Основы бухгалтерского (финансового) учета

1.1. Роль бухгалтерского (финансового) учета в информационной системе управления экономикой организации

1.2. Понятие финансового и управленческого учета

1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации

1.4. Реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации

Тема 2. Учет денежных средств

2.1. Понятие денежных средств и задачи их учета

2.2. Учет кассовых операций и переводов в пути

2.3. Учет операций на расчетных счетах

2.4. Учет операций на валютных счетах

2.5. Учет операций на прочих счетах в банках

Тема 3. Учет текущих обязательств и расчетов

- 3.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности
- 3.2. Виды безналичных расчетов
- 3.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками
- 3.4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками
- 3.5. Учет расчетов по налогам и сборам
- 3.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению
- 3.7. Учет расчетов с подотчетными лицами
- 3.8. Учет расчетов с учредителями
- 3.9. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям
- 3.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами
- 3.11. Учет внутрихозяйственных расчетов
- 3.12. Учет расчетов при исполнении обязательств третьим лицом и путем перемены лиц в обязательстве
- 3.13. Учет расчетов по посредническим операциям
- 3.14. Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности и учет резервов.

Тема 4. Учет расчетов с персоналом по оплате труда.

1. Виды и формы оплаты труда.
2. Состав фонда заработной платы и выплат социального характера.
3. Первичные документы по учету труда и его оплаты.
4. Техника подсчета заработной платы.
5. Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда.
6. Учет удержаний из заработной платы.

Тема 5. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования

- 4.1. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций
- 4.2. Основы организации учета долгосрочных инвестиций
- 4.3. Учет затрат по строительству объектов
- 4.4. Учет приобретения внеоборотных активов
- 4.5. Учет природоохранных мероприятий
- 4.6. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и

технологические работы

4.7. Учет финансирования долгосрочных инвестиций

4.8. Раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности

Тема 6. Учет основных средств

6.1. Понятие и классификация основных средств

6.2. Первоначальная и последующая оценка основных средств

6.3. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет наличия и движения основных средств

6.4. Порядок расчета и учет амортизации основных средств

6.5. Учет затрат на восстановление основных средств

6.6. Особенности учета арендованных основных средств

6.7. Учет лизинговых операций

6.8. Инвентаризация основных средств

6.9. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

Тема 7. Учет нематериальных активов

7.1. Понятие, признание в учете и оценка нематериальных активов

7.2. Документальное оформление и учет наличия и движения нематериальных активов

7.3. Порядок начисления и учет амортизации нематериальных активов

7.4. Особенности учета деловой репутации

7.4. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности

Тема 8. Учет финансовых вложений

8.1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

8.2. Учет вложений в уставные капиталы других организаций

8.3. Учет вложений в долговые ценные бумаги

8.4. Учет предоставленных займов

8.5. Учет вкладов по договору простого товарищества

- 8.6. Учет приобретенных прав требования на дебиторскую задолженность
- 8.7. Обесценение финансовых вложений и создание резерва под обесценение
- 8.8. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

. Тема 9. Учет материально - производственных запасов.

- 9.1. Понятие, классификация и задачи учета МПЗ.
- 9.2. Виды оценки МПЗ.
- 9.3. Документальное оформление операций по движению запасов и учет МПЗ на складах.
- 9.4. Учет материалов бухгалтерской службой.
- 9.5. Синтетический учет МПЗ.
- 9.6. Порядок учета и распределения транспортно-заготовительных расходов.
- 9.7. Контроль за использованием материалов.
- 9.8. Учет тары.

- 9.9. Инвентаризация МПЗ.
- 9.10. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Тема 10. Учёт специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.

- 10.1. Понятие специальной оснастки и специальной одежды.
- 10.2. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды.
- 10.3. Оперативный учёт специальной оснастки и специальной одежды.

Тема 11. Учет расчетов по налогу на прибыль.

- 11.1. Понятие и учет постоянных разниц, постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств.
- 11.2. Понятие и учет временных разниц и отложенного налога на прибыль.
- 11.3. Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства.
- 11.4. Учет налога на прибыль.
- 11.5. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Тема 12. Учет расходов организации.

- 12.1. Понятие расходов, условия их признания и классификация.
- 12.2. Элементы затрат и статьи калькуляции.
- 12.3. Учет затрат основного и вспомогательных производств.
- 12.4. Учет расходов по обслуживанию производства и управлению.
- 12.5. Учет и инвентаризация незавершенного производства.

Тема 13. Учёт готовой продукции и его продажи.

- 13.1. Понятие готовой продукции и его оценка.
- 13.2. Синтетический и аналитический учет готовой продукции.
- 13.3. Учет продажи готовой продукции.
- 13.4. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46.
- 13.5. Учёт расходов на продажу.
- 13.6. Учёт продажи продукции по договору мены.
- 13.7. Учёт продажи продукции по договору комиссии.
- 13.8. Инвентаризации готовой продукции.

Тема 14. Учет финансовых результатов.

- 14.1. Понятие и классификация доходов, признание доходов в бухгалтерском учете.
- 14.2. Учет финансового результата от обычных видов деятельности.
- 14.3. Учет финансового результата от прочих видов деятельности.
- 14.4. Учет доходов будущих периодов.
- 14.5.. Учет государственной помощи и формирование дохода.
- 14.6. Учет прибылей и убытков, порядок закрытия счета 99.
- 14.7 Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности.

Тема 15. Учет операций в иностранной валюте.

- 15.1. Оценка активов и обязательств организаций в иностранной валюте.
- 15.2. Порядок определения и учёт курсовых разниц.
- 15.3. Особенности учета денежных средств в иностранной валюте..
- 15.4. Учёт экспортных операций.
- 15.5. Учёт импортных операций.

Тема 16. Учет капитала.

16.1. Организационно-правовые формы хозяйственной деятельности и формирование уставного капитала.

16.2. Учет складочного капитала в хозяйственных обществах.

16.3. Учет уставного фонда государственного, муниципального унитарного предприятия.

16.4. Учет уставного капитала в акционерном обществе.

16.5. Учет уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью.

16.6. Учет преобразования государственного муниципального унитарного предприятия в акционерное общество.

16.7. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка.

16.8. Учет резервного и добавочного капитала.

Тема 17. Учет кредитов и займов.

17.1. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности.

17.2. Учет кредитов банка.

17.3. Учет займов, учет дисконта по причитающимся к выплате векселям.

17.4. Учет налоговых кредитов.

Тема 18. Учетная политика.

18.1. Понятие и формирование учетной политики.

18.2. Организационно-технический раздел учетной политики.

18.3. Учетная политика для целей бухгалтерского учета.

18.4. Учетная политика для целей налогового учета.

18.5. Порядок внесения изменений в учетную политику и раскрытия учетной политики.

ВОПРОСЫ ДЛЯ ПОДГОТОВКИ К ЭКЗАМЕНАМ

часть 1 (все отделения)

1. Учет кассовых операций и переводов в пути.
2. Операции по расчетному счету.
3. Учет операций по валютному счету.
4. Учет операций на прочих счетах в банке.
5. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
6. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
7. Учет расчетов по краткосрочным и долгосрочным займам.
8. Учет расчетов по налогам и сборам.
9. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
10. Учет расчетов с подотчетными лицами.
11. Учет расчетов с учредителями.
12. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
13. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.
14. Учет внутрихозяйственных расчетов.
15. Виды и формы оплаты труда.
16. Состав фонда зар. платы и выплат социального характера.
17. Первичные документы по учету труда и его оплате.
18. Синтетический и аналитический учет труда и его оплаты.
19. Учет удержаний из зар. платы.
20. Понятие, классификация и оценка основных средств.
21. Документальное оформление движения ОС.
22. Синтетический учет наличия и движения ОС.
23. Учет амортизации ОС.
24. Учет ремонта ОС.
25. Особенность учета арендованных ОС.
26. Учет лизинговых операций.
27. Учет ОС по жилищно-коммунальному хозяйству.
28. Инвентаризация ОС.
29. Оценка имущества и обязательств организаций выраженных в иностранной валюте.
30. Учет курсовой разницы.
31. Особенности учета кассовых операций и операций по валютному счету.
32. Учет операций по продаже валюты.
33. Учет операций по покупке валюты.
34. Учет экспортных операций.
35. Учет импортных операций.
36. Понятие, классификация и оценка НМА. Условия признания учета НМА.
37. Документальное оформление операций по движению НМА.
38. Учет поступления НМА.
39. Учет амортизации НМА.
40. Учет выбытия НМА.
41. Деловая репутация организации.
42. Раскрытие информации о НМА в бухгалтерской отчетности.
43. Задачи учета МПЗ и основные требования предъявляемые ему.
44. Виды оценки МПЗ.
45. Учет МПЗ на складах.
46. Документальное оформление операций по поступлению МПЗ.
47. Понятие, порядок учета и списания ТЗР.

48. Учет отпуска материалов на производство и другие нужды.
49. Контроль за использованием материалов.
50. Учет материалов бухгалтерской службой.
51. Синтетический учет материалов.
52. Учет тары.
53. Учет товаров в неторговых организациях.
54. Отражение информации о МПЗ в регистрах бух. учета.
55. Понятие, классификация и оценка долговых инвестиций.
56. Организация учета долговых инвестиций .
57. Учет затрат по строительству объектов.
58. Учет приобретения ОС.
59. Учет приобретения оборудования требующего монтажа.
60. Учет природоохранных мероприятий.
61. Учет финансирования долгосрочных инвестиций.
62. Учет государственной помощи при финансировании капитального строительства.
63. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.
64. Учет вложений в уставные капиталы других организаций.
65. Учет вложений в долговые ценные бумаги.
66. Учет предоставленных займов.
67. Учет вкладов по договору простого товарищества.
68. Учет приобретенных прав требования на дебиторскую задолженность.
69. Учет резервов под обесценение вложений в ценные бумаги.
70. Особенности осуществления фьючерских контрактов и опционов.

Часть 2.

1. Понятие и учет постоянных и временных разниц, постоянных налоговых обязательств.
2. Признание и отражение в учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в соответствии с ПБУ 18/02.
3. Учет налога на прибыль.
4. Оценка имущества и обязательств организации, выраженных в иностранной валюте.
5. Учет курсовой разницы.
6. Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету.
7. Учет операций по продаже и покупке валюты.
8. Учет экспортных операций.
9. Учет импортных операций.
10. Понятие о расходах, издержках, затратах и себестоимости продукции (работ, услуг) в системе финансового учета.
11. Затраты на производство, их состав и классификация по элементам и статьям калькуляции.
12. Организация учета затрат в системе финансового учета и в управленческом учете.
13. Система счетов для учета затрат на производство.
14. Незавершенное производство: понятие, состав и методы оценки.
15. Понятие готовой продукции и её оценка.
16. Синтетический и аналитический учет готовой продукции.
17. Особенности учета выпуска продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
18. Учет продажи продукции и порядок выявления финансового результата от продаж.
19. Особенности учета реализации работ и услуг при использовании счета 46.
20. Учет расходов на продажу.
21. Учет продажи продукции по договору мены.
22. Учет продажи продукции по договору комиссии.
23. Инвентаризация готовой продукции и порядок отражения её результатов.
24. Понятие и классификация доходов. Признание доходов в учете.
25. Структура и порядок формирования финансового результата.

26. Учет финансового результата от обычных видов деятельности. Порядок закрытия счета 90 «Продажи».
27. Состав прочих доходов и расходов.
28. Учет финансового результата от прочих видов деятельности и порядок закрытия счета «Прочие доходы и расходы».
29. Учет доходов будущих периодов и их роль в формировании финансового результата.
30. Учет государственной помощи и формирование дохода.
31. Порядок закрытия счета 99 «Прибыли и убытки». Учет использования прибыли отчетного года.
32. Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности.
33. Организационно-правовые формы хозяйственной деятельности и формирование уставного капитала.
34. Учет уставного капитала в хозяйственных товариществах.
35. Учет уставного капитала в акционерных обществах.
36. Учет уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью.
37. Учет уставного фонда унитарного предприятия.
38. Учет операций по преобразованию унитарных предприятий в акционерные общества.
39. Учет резервного и добавочного капитала.
40. Учет резервов предстоящих расходов.
41. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности.
42. Виды кредитов и порядок их учета. Источники уплаты процентов за кредит.
43. Виды займов и порядок их учета. Источники уплаты процентов по займам.
44. Особенности учета налоговых и бюджетных кредитов.
45. Раскрытие информации о кредитах и займах в бухгалтерской отчетности.
46. Основные принципы формирования учетной политики.
47. Порядок оформления учетной политики и порядок внесения изменений в учетную политику.
48. Организационно-технический раздел учетной политики.
49. Методический раздел учетной политики для целей бухгалтерского учета.
50. Учетная политика для целей налогообложения.
51. Учет операций по договору аренды основных средств.
52. Учет товарно-материальных ценностей принятых на переработку и находящихся на ответственном хранении.
53. Учет товарно-материальных ценностей принятых на комиссию.
54. Учет бланков строгой отчетности.
55. Учет задолженности неплатежеспособных дебиторов и обеспечения обязательств платежей полученных и выданных.

Литература

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации : часть вторая: [федер. закон: принят Гос. Думой 22 декабря 1995 г. : редакция от 28.12.14 г.] // Информационно-правовой портал "Гарант".
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [федер. закон : принят Гос. Думой 31 июля 1998 г. : редакция от 05.05.14 г.], часть вторая: [федер. закон : принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.: редакция от 05.05.2014 г.] // Информационно-правовой портал "Гарант".
3. Российская Федерация. Законы. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" Российской Федерации : [федер. закон : принят 30.12.2008 г. №307-ФЗ : редакция от 28.12.2014 г. N 396-ФЗ] // Информационно-правовой портал "Гарант".
4. Российская Федерация. Законы. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" Российской Федерации: [федер. закон : принят 06.12.2011 г. №402-ФЗ : редакция от 28.12.2014 г. №425-ФЗ] // Информационно-правовой портал "Гарант".
5. Российская Федерация. Министерство финансов. Приказ Минфина РФ "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению": [приказ Министерства финансов: принят 31.10.2000 г. №94н: редакция от 08.11.2010 г. №142н] // Информационно-правовой портал "Гарант".
6. Российская Федерация. Методические указания. Министерство финансов. Приказ Минфина РФ "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств": [приказ Министерства финансов : принят 14.06.1995 г. №49 : редакция от 08.11.2010 г. №142н] // Информационно-правовой портал "Гарант".
7. Указание ЦБ РФ от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».
8. Инструкция Банка России от 30.05.2014г. № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов» // Информационно-правовой портал "Гарант".
9. Белов А.А., Белов А.Н. Бухгалтерский учет. Теория и практика. – М.: ЭКСМО, 2015 г. – 624 с.
10. Бабаев Ю.А., Макарова Л.Г., Оболенская Ю.А. – Бухгалтерский учет – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2015 –392 с.

11. Глушков И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии –М.: Кнорус; Новосибирск: Экор-книга, 2014.
12. Глущенко А.В. Нелюбова Н.Н. Учет затрат калькулирование и бюджетирование в АПК.- М. МАГИСТР.2013.
13. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет – М. ЭКОНОМИСТЪ.2013.
14. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Практическое пособие по бухгалтерскому учету – М.: Омега- А, 2015.
15. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник – М.: ИНФРА – М, 2015.
16. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие.- М.ИНФРА-М.2015.
17. Кондраков Н.П. Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет.Учебное пособие..-М .ИНФРА-М.2014.
18. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2013.
19. Лисович Г.М.Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях.-М.: ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА.2014.
20. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И Бухгалтерский учет-М.: КНОРУС, 2015.
21. Пизенгольц М.З.Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Том1,часть 2.Бухгалтерский финансовый учет. М.: ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА 2015.
22. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве .Том1,часть 2.Бухгалтерский управленческий учет.-М.:ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА.2002.
23. Пизенгольц М.З.Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Том2,часть 3 Бухгалтерская (финансовая) отчетность.-М.:ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА.2002.
24. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учет: Учебное пособие.-2-е изд., перераб. и доп.- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2014. – 365 с.
25. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. – М.: Проспект, 2012 – 560 с.
26. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит.- М.: КНОРУС, 2005 –496 с.
27. Финансовый учет. Под редакцией профессора В.Г.Гетьмана.-М.ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА .2015.
- 28.Широбоков, В.Г., Грибанова, З.М., Грибанов, А.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие/ В.Г. Широбоков, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. - М.: КНОРУС, 2013. - 672 с.