

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**

**ВСЕРОССИЙСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ НАЛОГОВАЯ АКАДЕМИЯ**

**Голышева Нина Иосифовна**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ**

Курс лекций

Москва 2014

# Содержание

*Стр.*

[Учет денежных, расчетных и кредитных операций 4](#_Toc97985875)

[Касса и кассовые операции 4](#_Toc97985876)

[2. Учет операций на расчетном счете в банке 5](#_Toc97985877)

[3. Безналичные формы расчетов 6](#_Toc97985878)

[Расчеты платежными поручениями 7](#_Toc97985879)

[Аккредитивная форма расчетов 7](#_Toc97985880)

[Расчеты чеками 8](#_Toc97985881)

[Инкассовая форма расчетов или расчеты платежными требованиями 8](#_Toc97985882)

[4. Учет расчетов с подотчетными лицами 9](#_Toc97985883)

[5. Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов (ПБУ 15) 10](#_Toc97985884)

[6. Учет прочих расчетных операций (счета 55 и 57) 13](#_Toc97985885)

[Учет материально-производственных запасов (МПЗ) 14](#_Toc97985886)

[1. Классификация МПЗ 14](#_Toc97985887)

[2. Аналитический учет материалов. Учет материалов на складе. Сальдовый метод учета материалов 14](#_Toc97985888)

[3. Оценка материалов в балансе и текущем учете 15](#_Toc97985889)

[4. Синтетический учет материалов 16](#_Toc97985890)

[5. Учет расчетов с поставщиками 17](#_Toc97985891)

[6. Учет материалов методом ФИФО и ЛИФО 18](#_Toc97985892)

[7. Учет материалов с применением по учетным ценам (счета 15 и 16) 18](#_Toc97985893)

[Учет основных средств и капитальных вложений 20](#_Toc97985894)

[1. Основные средства (ОС): понятие, оценка, классификация 20](#_Toc97985895)

[2. Учет поступления ОС. Капитальные вложения 21](#_Toc97985896)

[3. Учет выбытия ОС 21](#_Toc97985897)

[4. Учет амортизации и износа ОС 22](#_Toc97985898)

[5. Учет ремонта ОС 24](#_Toc97985899)

[6. Учет арендованных ОС 25](#_Toc97985900)

[Текущая аренда 25](#_Toc97985901)

[Лизинг 26](#_Toc97985902)

[7. Учет переоценки ОС 29](#_Toc97985903)

[8. Аналитический учет ОС 30](#_Toc97985904)

[Учет нематериальных активов 31](#_Toc97985905)

[1. Понятие нематериальных активов (НМА) в бухгалтерском учете 31](#_Toc97985906)

[2. Оценка НМА. Учет поступления НМА 31](#_Toc97985907)

[3. Аренда НМА 33](#_Toc97985908)

[4. Учет выбытия НМА 33](#_Toc97985909)

[5. Амортизация НМА 33](#_Toc97985910)

[ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль» 34](#_Toc97985911)

[Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02) 40](#_Toc97985912)

[1. Понятия финансовых вложений, их классификация 40](#_Toc97985913)

[2. Оценка финансовых вложений 42](#_Toc97985914)

[3. Учет поступления финансовых вложений 42](#_Toc97985915)

[4. Последующая оценка финансовых вложений 44](#_Toc97985916)

[5. Учет выбытия финансовых вложений 45](#_Toc97985917)

[Учет расчетов по оплате труда 46](#_Toc97985918)

[1. Системы, формы и виды оплаты труда. Исчисление заработной платы при различных формах оплаты труда 46](#_Toc97985919)

[2. Документация по учету использования рабочего времени, начислению и удержанию из заработной платы 48](#_Toc97985920)

[3. Порядок, место и сроки выплаты заработной платы 50](#_Toc97985921)

[4. Порядок расчета средней заработной платы 50](#_Toc97985922)

[5. Порядок расчета отпускных 52](#_Toc97985923)

[6. Расчет пособий по временной нетрудоспособности (больничных листов) 55](#_Toc97985924)

[7. Удержания из заработной платы 56](#_Toc97985925)

[Налог на доходы физических лиц 56](#_Toc97985926)

[Неотработанные дни оплаченного отпуска 57](#_Toc97985927)

[Своевременно не возвращенные суммы, полученные подотчет 57](#_Toc97985928)

[Алименты (удержания по исполнительным листам) 57](#_Toc97985929)

[Удержание в связи с причинением материального ущерба организации 58](#_Toc97985930)

[Удержание в счет погашения предоставленного работнику займа 58](#_Toc97985931)

[Удержание в связи с заявлением работника 58](#_Toc97985932)

[8. Синтетический учет труда и заработной платы 58](#_Toc97985933)

[9. Учет единого социального налога (ЕСН) 58](#_Toc97985934)

[Учет затрат на производство или расходов по обычным видам деятельности 61](#_Toc97985935)

[1. Затраты на производство, их характеристика. Калькуляция себестоимости продукции 62](#_Toc97985936)

[2. Учет прямых и косвенных затрат их характеристика. Методы учета затрат 62](#_Toc97985937)

[3. Организация аналитического учета затрат на производство 63](#_Toc97985938)

[4. Учет вспомогательного производства 63](#_Toc97985939)

[5. Учет производственных потерь 63](#_Toc97985940)

[6. Учет незавершенного производства (НЗП) 64](#_Toc97985941)

[7. Учет затрат обслуживающего производства и хозяйства 65](#_Toc97985942)

[8. Учет затрат с применением счета 40 «Выпуск продукции» 65](#_Toc97985943)

[Учет готовой продукции и продаж 67](#_Toc97985944)

[1. Понятие готовой продукции и ее продаж (реализации) 67](#_Toc97985945)

[2. Оценка готовой продукции в текущем учете и балансе 67](#_Toc97985946)

[3. Документация по движению готовой продукции, ее отгрузке и продажам (реализации) 68](#_Toc97985947)

[4. Учет готовой продукции в бухгалтерии и на складе 69](#_Toc97985948)

[5. Аналитический учет отгрузки и продаж готовой продукции 69](#_Toc97985949)

[6. Учет и распределение расходов на продажи (коммерческих расходов) 69](#_Toc97985950)

[7. Два метода учета продаж 69](#_Toc97985951)

[Учет капитала организации 71](#_Toc97985952)

[1. Понятие и виды капитала 71](#_Toc97985953)

[2. Учет уставного капитала 71](#_Toc97985954)

[Увеличение уставного капитала 72](#_Toc97985955)

[Уменьшение уставного капитала 72](#_Toc97985956)

[3. Учет резервного капитала 73](#_Toc97985957)

[4. Учет добавочного капитала 73](#_Toc97985958)

[5. Учет целевого финансирования 74](#_Toc97985959)

[6. Учет прибыли и убытков (в т.ч. нераспределенной прибыли и непокрытого убытка) 74](#_Toc97985960)

[7. Учет оценочных резервов и резервов представительских расходов (счета 59 и 63) 75](#_Toc97985961)

# Учет денежных, расчетных и кредитных операций

1. *Касса и кассовые операции.*
2. *Учет операций на расчетном счете в банке.*
3. *Безналичные формы расчетов.*
4. *Учет расчетов с подотчетными лицами.*
5. *Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов (ПБУ 15).*
6. *Учет прочих расчетных операций (счета 55 и 57).*

**Нормативная база**: ГК РФ (определение юридического лица, ст. 819 и ст. 807 – определение кредита и займа), «Порядок ведения кассовых операций» - письмо ЦБ РФ от 04.10.1993 №18

## Касса и кассовые операции

Учет кассовых операций в бухгалтерии предприятия осуществляет *бухгалтер, ответственный за данный участок*. В *его обязанности* входит:

1. выписка приходных кассовых ордеров (ПКО) и расходных кассовых ордеров (РКО);

2. ведение журнала-регистрации ПКО и РКО;

3. проверка отчета кассира (за 1 день или несколько дней);

4. ведение синтетического учета (журнал-ордер №1 и ведомость №1).

В *обязанности кассира* входит ведение отчета кассира (за каждый рабочий день или несколько дней), который ведется в 2-х экземплярах под копирку, отрывной с приложенными ПКО и РКО после проверки бухгалтером используется для заполнения журнал-ордера №1 и ведомости №1.

К отчету кассира (кассовая книга) предъявляются следующие требования:

– она должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена в конце книги печатью, на которой сделана запись: «Прошнуровано и пронумеровано ХХ листов» и проставлена подпись руководителя, главного бухгалтера и дата.

С кассиром должен быть заключен договор о полной материальной ответственности!

Операции по *выдаче* денежных средств из кассы производятся по расходным кассовым ордерам (в том числе и по расчетно-платежным ведомостям); *получение* денег в кассу оформляется приходным кассовым ордером.

В настоящее время лимит денежных средств в кассе устанавливается коммерческим банком, в котором открыт расчетный счет предприятия. В течение трех дней выдачи заработной платы из кассы лимит кассы не действует. Если организация имеет несколько расчетных счетов, то лимит устанавливается одним из банков по выбору организации.

Согласно указанию ЦБ РФ установлен предельный размер расчетов наличными деньгами между юрлицами *по одной сделке* – 60.000р.

В соответствии с ФЗ №54-ФЗ от 22.05.2003 «О применении контрольно-кассовой техники» все организации, осуществляющие наличные денежные расчеты с организациями и физическими лицами должны применять кассовые аппараты.

**Синтетический учет кассовых операций**:

1. Получены деньги в кассу с расчетного счета

*Д50 К51*

2. Сдан остаток неиспользованных подотчетных сумм

*Д50 К71*

3. Обнаружена недостача денежных средств в кассе

*Д94 К50*

4. Списана недостача на материально-ответственное лицо – кассира

*Д73/2 К94*

5. Погашена кассиром недостача наличными

*Д50 К73/2*

6. Удержано из заработной платы кассира сумма недостачи

*Д70 К73/2*

Если материально ответственное лицо не обнаружено или в иске отказано

*Д91 К94*

7. Оплачено наличными за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги

*Д50 К62,90*

8. Получено наличными в кассу за проданный основные средства, материалы, ценные бумаги

*Д50 К91,62*

9. Погашена дебиторская задолженность через кассу (например арендная плата по Д76)

*Д50 К76*

10. Обнаружен излишек денежных средств, выявленный при ревизии кассы

*Д50 К91*

11. Внесены в кассу суммы штрафов, пеней, неустоек

*Д50 К91*

12. Внесены учредительные взносы в уставный капитал наличными

*Д50 К75(80)*

13. Выдана заработная плата работникам и служащим

*Д70 К50*

14. Выданы деньги в подотчет

*Д71 К50*

15. Выдана депонированная заработная плата

*Д70 К76 – депонирована заработная плата*

*Д76 К50 – выдана заработная плата*

16. Сдан сверхлимитный остаток денежных средств кассы в банк

*Д51 К50*

17. Получен краткосрочный или долгосрочный заем наличными

*Д50 К66,67*

## 2. Учет операций на расчетном счете в банке

**Нормативная база**: Положение ЦБ РФ «О безналичных расчетах в РФ» №2-П от 12.04.2001, где прописаны основные документы по безналичным расчетам.

Для осуществления расчетов с организациями, бюджетом, фондами каждое предприятие , находящееся на самостоятельном балансе, открывает расчетный счет в любом отделении любого коммерческого банка.

Предприятие может иметь несколько расчетных счетов в различных банках. В соответствии со ст. 23 п.2 I ч. НК РФ организации обязаны в течение 10 дней сообщить в налоговые органы об открытии расчетного счета (штраф – 5000р).

+ см. порядок открытия расчетного счета

Для расчетов с банком применяются следующие документы:

1. ***платежное поручение*** – это распоряжение банку о снятии или зачислении денежных средств на расчетный счет, а также ***платежное требование, аккредитив, чеки, инкассовые поручения*** (см. первичные документы и их формы);

2. ***чек из чековой книжки***, по которому с расчетного счета оранизация получает наличные деньги в кассу;

3. ***выписка банка с расчетного счета***, выдается организациям по их требованию и является регистром банковским, в котором по дебету отражаются операции, которые у организации проходят по кредиту и наоборот. К выписке банка прилагаются документы, подтверждающие зачисление или списание денежных средств с расчетного счета;

4. ***объявление на взнос наличными***, по которому организация сдает на расчетный счет наличные денежные средства из кассы.

***Синтетический учет банковских операций:***

1. Сдан остаток сверхлимитных денежных средств кассы на расчетный счет

*Д51 К50*

2. Зачислена на расчетный счет выручка за проданную продукцию, работы, услуги – учет продаж по оплате

*Д51 К90*

3. Зачислена на расчетный счет выручка за проданную продукцию, работы, услуги – учет продаж по отгрузке (метод начисления)

*Д51 К62*

4. Поступила выручка на расчетный счет за проданные ОС, МПЗ, ценные бумаги, НМА и прочие активы

*Д51 К91,62*

5. Зачислен на расчетный счет краткосрочный или долгосрочный кредит или заем

*Д51 К66,67*

6. Зачислены на расчетный счет штрафы, пени, неустойки, а также банковский процент по расчетному счету

*Д51 К91*

7. Поступила на расчетный счет предоплата от покупателей и заказчиков или погашена ими дебиторская задолженность

*Д51 К62/1,2*

8. Зачислено на расчетный счет в погашение задолженности от прочих дебиторов и кредиторов (например, арендная плата)

*Д51 К76*

9. Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам или перечислены авансы

*Д60/1,2 К51*

10. Перечислены с расчетного счета штрафы, пени, неустойки, а также за расчетно-кассовое обслуживание (услуги) банка

*Д91 К51*

11. Перечислены налоги бюджету, платежи фондам, профсоюзу

*Д68,69,76 К51*

12. Погашен краткосрочный или долгосрочный кредит или заем

*Д66,67 К51*

13. Получены наличными денежные средства в кассу с расчетного счета

*Д50 К51*

14. Перечислено с расчетного счета заработная плата работникам организации на пластиковые карточки и сберегательные книжки

*Д70 К51*

15. Получены безвозмездно денежные средства (благотворительные взносы)

*Д51 К91*

16. Перечислены денежные средства в виде благотворительного взноса

*Д91 К51*

## 3. Безналичные формы расчетов

В соответствии с положением о безналичных расчетах в РФ в настоящее время существуют следующие формы безналичных расчетов:

1. ***расчеты платежными поручениями***

2. ***аккредитивная форма расчетов***

3. ***расчеты чеками***

4. ***инкассовая форма расчетов или расчеты платежными требованиями***

### Расчеты платежными поручениями

Поставщик – получатель денежных средств

Покупатель – плательщик денежных средств

Банк поставщика

Банк плательщика (покупателя)

Договор

3

1

2

4

5

1. Поставщик отгрузил продукцию, выполнил работы, оказал услуги.

2. Направлено в банк платежное поручение о перечислении средств на счет поставщика.

3. Банк покупателя сообщает банку поставщика через расчетно-кассовый центр о зачислении денежных средств на счет его клиента, то есть поставщика.

Дебетовые и кредитовые авизо – банковские документы ~ платежное поручение

4. Банк покупателя выпиской банка сообщает о снятии денежных средств с расчетного счета покупателя.

Банк поставщика выпиской банка сообщает о зачислении денежных средств на расчетный счет.

### Аккредитивная форма расчетов

***Аккредитив*** – это замораживание денег на какие-либо цели. Банк, обслуживающий покупателя, по его заявлению посылает в банк поставщика аккредитив, который представляет собой приказ, при выполнении определенных условий зачислить на расчетный счет поставщика денежные средства. Сумма и сроки аккредитива оговариваются банком и предприятием, аккредитивы учитываются на счете 55/1.

1. Выставлен аккредитив поставщику товаров, работ, услуг

*Д55/1 К51*

2. Оплачено поставщику за счет выставленного аккредитива

*Д60 К55/1*

Поставщик – получатель денежных средств

Покупатель – плательщик денежных средств

Банк поставщика

Банк плательщика (покупателя)

Договор

7\*

4

1

7

5

Расч. счет

Аккредитив

3

2

6

1. Покупатель оформляет заявление на аккредитив в банке, в котором оговаривает сроки и условия аккредитива (например, возвратность).

2. Банк покупателя депонирует денежные средства в банке поставщика.

3. Банк извещает клиента (поставщика) о поступлении на его имя аккредитива.

4. Поставщик отгружает продукцию, выполняет работы, оказывает услуги.

5. Поставщик представляет в банк документы, подтверждающие отгрузку.

6. Зачислены денежные средства на расчетный счет поставщика (против отгрузочных документов).

7, 7\*. Банк поставщика сообщает банку покупателя о расходовании аккредитива и банк сообщает покупателю о том же в выписке банка.

### Расчеты чеками

Поставщик – получатель денежных средств

Покупатель – плательщик денежных средств

Банк поставщика

Банк плательщика (покупателя)

Договор

8

5

4

1

7

Депозит

Расч. счет

Чекодержатель

Чекодатель

2

6

9

3

1. Покупатель направляет в банк заявление на получение чековой книжки. Чековые книжки бывают лимитированные и не лимитированные.

2. Направляется платежное поручение для депонирования средств на чековой книжке.

3. Банк депонирует средства для чековой книжки.

4. Банк выдает чековую книжку клиенту.

5. Поставщик отгружает товары, выполняет работы, оказывает услуги.

6. Выписывается чек поставщику за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги.

7. Поставщик направляет в банк реестр чеков.

8. Требование банка поставщика оплатить чеки.

9. Банк покупателя перечислит денежные средства с депонента банку поставщика.

Учет расчетов чеками ведется на счете 55/2:

1. Получена чековая книжка

*Д55/2 К51*

2. Оплачено чеками за поставленную продукцию

*Д60 К55/2*

3. Возвращена чековая книжка с неиспользованными чеками

*Д51 К55/2*

### Инкассовая форма расчетов или расчеты платежными требованиями

***Инкассовые поручения*** выписываются органами исполнительной власти (например, налоговыми инспекциями), по получении которых банк в бесспорном порядке снимает деньги с расчетного счета организации.

***Платежные требования***, как правило, оформляются поставщиками с требованием оплатить. Они могут быть направлены вместе с отгрузочными документами с требованием заплатить за отгруженную продукцию или могут быть направлены через банк с требованием доплатить.

Поставщик – получатель денежных средств

Покупатель – плательщик денежных средств

Банк поставщика

Банк плательщика (покупателя)

Договор

4

1

3

6

5

2

1. Отгружена продукция, выполнены работы, оказаны услуги.

2. Одновременно с п.1 направлено платежное требование на общую сумму долга покупателя за отгруженную продукцию.

3. Заполненное на акцептованную сумму платежное требование передается в банк для перечисления денежных средств.

4. Банк покупателя сообщает банку поставщика о перечислении на его расчетный счет денежных средств.

5,6. Выпиской банка покупателю и поставщику сообщается о снятии и зачислении денежных средств.

## 4. Учет расчетов с подотчетными лицами

Нормативная база: ст. 139 ТК РФ, Постановления правительства по исчислению среднего заработка (заработная плата по командировке исчисляется из расчета среднего заработка).

***Подотчетным лицом*** является любой работник предприятия, который выполняет задание предприятия (командировка или хозяйственные расходы). Для его выполнения работник получает денежные средства – аванс из кассы. Размер аванса определяет бухгалтер, получив приказ директора о командировке или служебную записку о хозяйственных расходах.

Аванс выдается из кассы по расходному кассовому ордеру.

Во время командировки работник выполняет задания организации, которые могут быть следующими:

– хозяйственные расходы;

– заключение договоров;

– изучение новых технологий;

– семинары;

– проверки и т.д.

Иными словами задания должны быть обусловлены производственной необходимостью.

В начале года в организации *может быть издан приказ* (или распоряжение) с перечнем лиц, являющихся подчиненными, а также указаны сроки сдачи авансовых отчетов, например месяц или квартал.

Если задание предприятия выполнено, подотчетное лицо – командировочное – должно составить отчет о командировке и *авансовый отчет* к которому обязательно должны быть приложены оправдательные документы (счета и чеки из магазинов, билеты, счета из гостиниц и т.д.).

Если подотчетное лицо выполняет задание по командировке, то в соответствии с ТК РФ за время нахождения работника в командировке ему по основному месту работы начисляется заработная плата из расчета среднего заработка (порядок его расчета регламентирован инструкцией «О служебной командировке в пределах СССР», утвержденной Минфином СССР №62 от 07.04.1988).

В соответствии с ТК на время командировки выдаются командировочные, сумма которых (компенсация) может быть оговорена в трудовых договорах или коллективном договоре.

Командировочные расходы относятся на себестоимость полностью (для целей налогообложения см. НК РФ).

В соответствии с постановлением Правительства и приказом Минфина командировочные расходы нормируются:

1. оплата найма жилого помещения – по фактическим расходам, которые должны быть подтверждены документами, но не более 550р. в сутки. При отсутствии подтверждающих документов расходы по найму жилого помещения возмещаются в размере 12р. в сутки;

2. оплата суточных – 100р. за каждый день командировки.

Согласно инструкции №62 командированному лицу возмещаются следующие расходы:

1. за проезд в оба конца;

2. за бронирование билетов и гостиницы;

3. страховые взносы;

4. за проезд к мету аэропорта (кроме такси).

Для выполнения задания издается приказ по предприятию, в котором определены сроки командировки, указано задание, командированному лицу выдается командировочное удостоверение и аванс на выполнение задания. Даты в командировочном удостоверении должны совпадать с датами проездных документов и счетов из гостиницы.

***Синтетический учет подотчетных сумм***

1. Выдана денежная сумма подотчет на хозяйственные командировочные расходы

*Д71 К50*

2. Подотчетным лицом использованы деньги на командировочные расходы (представлен авансовый отчет)

*Д26 К71*

3. Внесены неиспользованные подотчетные суммы в кассу

*Д50 К71*

4. Возмещен долг по подотчетным суммам через удержание заработной платы

*Д70 К71*

5. Выдана из кассы сумма перерасхода

*Д71 К50*

6. Отражены расходы по командировке, произведенные подотчетным лицом сверх норм, указанных в коллективном договоре, но признанные руководителем организации

*Д91 К71*

## 5. Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов (ПБУ 15)

Основными принципами кредитования являются:

1. *обеспеченность* выданного кредита товарно-материальными ценностями;

2. *срочность* кредита: кредит сроком до 12 месяцев считается краткосрочным, свыше – долгосрочным.

3. *возвратность* кредита в сроки, установленные в договоре (кредит может быть просроченным, если не возвращен в срок);

4. платность: банк или организация устанавливает проценты за пользование кредитом или займом, который является затратой для предприятии, получающего кредит или заем.

Учет займов и кредитов, а также привлеченных заемных средств (путем выдачи векселей и продажи облигаций) и затрат по ним ведется на счете 66 и 67.

В бухгалтерском учете *беспроцентно полученные* денежные средства или материальные ценности не являются кредитом или займом.

***Кредитный договор*** (ст. 819 ГК РФ) может быть выдан только денежными средствами. Банк или другая организация обязуется предоставить кредит заемщику в размере и на условиях договора, а заемщик обязуется возвратить полученную сумму и уплатить процент.

***Договор займа*** (ст. 807 ГК РФ) может быть предоставлен деньгами или другими вещами, то есть активами.

Кредит может быть получен только от банка или другого юридического лица или физического лица. Заем может быть получен от юридического лица и физического лица.

Организация-заемщик принимает к учету сумму долга (кредита или займа) момент *фактического получения денежных средств* *или других вещей*.

1. Если получены деньги в счет предоставленного кредита или займа

*Д50,51,52,55 К66,67*

2. Получен кредит в счет погашения задолженности поставщикам за ранее полученные материальные ценности[[1]](#footnote-1)\*

*Д60 К66,67*

3. Если получен заем в натуральном выражении

*Д10,41,43,01(08) К66,67*

4. Если организация за счет кредита выставляет аккредитив или получает чековую книжку

*Д55/1,2 К66,67*

5. Если кредит или заем получен в иностранной валюте, то задолженность банку пересчитывается в рублях по курсу ЦБ на дату совершения хозяйственной операции.

Курсовая разница относится на счет 91 и является *внереализационным* доходом или расходом.

Валюта поступает сначала на транзитный валютный счет, а затем зачисляется на текущий валютный счет.

Пример. Организация 10 марта 2005 года получила от иностранного банка кредит 100.000€ сроком на 3 года с погашением 10 марта 2008 года. Валюта была переведена на текущий валютный счет 11 марта 2005г. Курс ЦБ составил на 10 марта 32 р/€, на 11 марта 33 р/€, на 31 марта курс составил 33,5 р/€. Оформить бухгалтерскими записями в марте 2005 года полученный кредит.

*10.03.05*

Д52/1 К67 3.200.000 / 100.000 € – получены деньги на транзитный валютный счет

*11.03.05*

Д52/2 К52/1 3.300.000 / 100.000 € – переведены деньги с транзитного на текущий валютный счет

Д52/1 К91 100.000 – списана положительная курсовая разница

*31.03.03*

Д91 К67 150.000 – отрицательная курсовая разница

Д52/2 К91 50.000 – положительная курсовая разница

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 67 | |  | 52/2 | |  | 52/1 | |
|  | 3.200.000  150.000 |  | 3.300.000  50.000 | 3.350.000 |  | 3.200.000  100.000 | 3.300.000 |

В марте начислен процент по кредиту (31.03.03) в сумме 500€. Процент перечислен 01.04.03. курс ЦБ на дату перечисления 34 р/€.

Процент за пользование кредитом отражается по кредиту счета 66, 67 и является операционным:

Д91 К67 16.750 / 500 € – начислен процент по кредиту

Д67 К52 17.000 / 500 € – перечислен процент по кредиту

Д91 К67 250 – курсовая разница по процентам

6. Организация имеет право осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную и наоборот (элемент учетной политики), если до возврата сумм долга остается более или менее 365 дней.

I. Д51 К67 1.000.000 (на 1,5 года)

Д67 К66 – перевод долгосрочного кредита в краткосрочный через 6 месяцев.

II. Д51 К66 1.000.000 (на 10 месяцев)

Д66 К67 – через месяц кредит пролонгируется на год

Задолженность бывает срочной и просроченной.

Для просроченной задолженности рекомендуется открыть отдельный субсчет.

Все затраты по кредитам и займам *делятся* на:

1. процент, причитающийся к уплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них кредитам и займам

2. процент или дисконт (разница между суммой, указанной в векселе и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов) по причитающимся к оплате векселям и облигациям;

3. дополнительные затраты, произведенные в связи с полученным кредитом и займом (юридические, консультационные, копировально-множительные услуги, проведение экспертиз);

4. курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающийся к оплате процент по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте (курсовая разница) или условных единицах (суммовая разница), образующиеся с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения.

***Курсовая разница*** возникает, когда происходит движение валюты или валютных ценностей.

***Суммовая разница*** возникает, когда договор заключен в условных единицах, которые пересчитываются в рубли по согласованному курсу или курсу ЦБ, то есть движения валюты нет.

Затраты по полученным кредитам и займам относятся или являются расходами того периода, в котором они произведены и включаются в сумму причитающихся платежей, то есть кредит счетов 66, 67, как *операционные* расходы, то есть дебет счета 91.

За исключением: если организация получает кредит для приобретения (строительства) основного средства или МПЗ, то затраты по полученному кредиту или займу включаются в стоимость основного средства или МПЗ при условии использования кредита на целевые нужды, то есть приобретение основного средства или МПЗ, до момента принятия их к бухгалтерскому учету.

*Январь*

1. Получен кредит под приобретение товарно-материальных ценностей

Д51 К66 – 600

2. Перечислены денежные средства поставщику в счет предоплаты

Д60 К51 – 600

3. Начислен процент за пользование кредитом, который относится на увеличение дебиторской задолженности, которая образовалась в связи с предоплатой (ПБУ 15)

Д60 К66 – 120

4. Перечислен банку процент за пользование кредитом

Д66 К51 – 120

*Февраль*

1. Поступили материалы от поставщика

Д10 К60 – 720

2. Начислен процент за пользование кредитом

Д91 К66 – 120

3. Погашена сумма кредита и процент за пользование кредитом

Д66 К51 – 720

## 6. Учет прочих расчетных операций (счета 55 и 57)

На счете 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55/1 – Аккредитивы

55/2 – Чековые книжки

55/3 – Депозитные счета, на котором учитываются денежные средства, вложенные организацией в банковские и иные вклады.

Открытие депозитного счета отразится:

*Д55/3 К51*

Начисление процента по депозитному счету отразится:

*Д55/3 К91*

На счете 57 «Переводы в пути» могут отражаться следующие операции:

1. – передача наличных денежных средств из кассы инкассатору

*Д57 К50*

– зачисление денежных средств на расчетный счет

*Д51 К57*

2. – если деньги перечислены банку на покупку валюты (на ММВБ)

*Д57 К51*

–зачислена на валютный счет купленная валюта

*Д52 К57*

3. – если организация продает часть валютной выручки на ММВБ, перечислена валюта для продажи

*Д57 К52*

– зачислен рублевый эквивалент от продажи валюты

*Д51 К57*

# Учет материально-производственных запасов (МПЗ)

1. *Классификация МПЗ.*
2. *Аналитический учет материалов. Учет материалов на складе. Сальдовый метод учета материалов.*
3. *Оценка материалов в балансе и текущем учете. Синтетический учет материалов.*
4. *Учет расчетов с поставщиками.*
5. *Учет материалов методом ФИФО и ЛИФО*
6. *Учет материалов с применением по учетным ценам (счета 15 и 16).*

+ см. первичные документы (учебник, тема МПЗ)

**Нормативная база**: ПБУ 5/01 «Учет МПЗ»; Приказ Минфина РФ №44н от 09 июня 2001; Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденные приказом Минфина РФ №119н от 28.12.2001

## 1. Классификация МПЗ

К МПЗ относятся активы, которые *отвечают следующим условиям*:

1. используются в качестве сырья, материалов, при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

2. предназначены для продажи (товары) счет 41;

3. используются для управленческих нужд организации.

Готовая продукция также относится к МПЗ! Незавершенной производство к МПЗ не относится!

Под классификацией МПЗ понимают объединение активов в группы по определенным признакам.

Материальные ценности, в зависимости от способа использоавания и назначения классифицируются:

1. сырье и материалы;
2. покупные полуфабрикаты;
3. прочие материалы (не составляющие основу продукции);
4. топливо;
5. запасные части;
6. готовая продукция;
7. товары.

## 2. Аналитический учет материалов. Учет материалов на складе. Сальдовый метод учета материалов

При поступлении МПЗ от поставщиков к их счетам прикладывается накладная или спецификация, которая подтверждает количество отгруженной продукции, вид тары или упаковки. Если материалы доставлены автотранспортом со склада поставщика, то поставщиком выписываются товарно-транспортная накладная, в которой указываются количество, наименование материала, а также показатели работы автотранспорта.

Если материалы поступают без платежных документов или обнаружены расхождения, то выписывается акт и эти материалы считаются на ответственном хранении.

Если материалы поступают в виде внутреннего перемещения, то они оформляются накладными.

Материалы, поступающие без документов называются неотфактурованными поставками.

К расходным документам относятся накладные, требования, лимитно-заборная карта.

***Оперативно-бухгалтерский – сальдовый метод учета материалов.***

Учет материалов на складе ведется в количественном (натуральном) выражении. Кладовщик осуществляет учет остатка каждого вида материалов, его движение (приход и расход) в специальной «Карточке складского учета материалов», которая выдается бухгалтерией, где проставляется вид материалов, номенклатурный номер, цена. Кладовщик отмечает поступление и расходование материалов, в конце рабочего дня выводится остаток по каждому виду материалов, бухгалтер 1 раз в 5-10 дней должен проверить правильность заполнения карточек и расписаться в графе «Контроль».

В конце месяца кладовщик составляет материальный отчет или заполняет книгу остатков, в которой показывается наименование и движение материалов. Бухгалтер расценивает их по учетной цене (или фактической себестоимости).

Особенностью метода является двойной учет бухгалтер-кладовщик.

## 3. Оценка материалов в балансе и текущем учете

В балансе материалы оцениваются всегда по фактической себестоимости, которая *включает в себя*:

1. суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договором;

2. суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;

3. таможенные пошлины;

4. невозмещаемые налоги (например, отмененный налог с продаж);

5. вознаграждения посредникам;

6. затраты по доставке и заготовке, включая расходы по страхованию груза;

7.процент по кредиту, начисленный до принятия МПЗ к бухгалтерскому учету;

8. прочие затраты, связанные с приобретением МПЗ.

В текущем учете материалы оцениваются по учетной цене, которая может быть плановой себестоимостью или фактической себестоимостью. При поступлении материалов фактическая себестоимость определяется с учетом суммовой разницы.

Под ***суммовой разницей*** понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных единицах) кредиторской задолженности по оплате на дату принятия ее к бухучету и рублевой оценкой на дату ее погашения.

Пример 1: Договор в условных единицах.

1. 1.04.05 получены материалы от поставщика

Д10 К60 29.000 / 1.000 у.е.

Курс может быть оговорен в договоре или приниматься равным курсу ЦБ на дату погашения и возникновения задолженности.

2. 2.04.05 перечислены деньги поставщику

Д60 К51 30.000 / 1.000 у.е.

3. Отражена суммовая разница, которая увеличивает стоимость МПЗ

Д10 К60 1.000

Пример 2: Приобретение МПЗ, когда суммовая разница не возникает.

1. 1.04.05 перечислена поставщику предоплата

Д60 К51 29.000 / 1.000 у.е.

2. 2.04.05 поступили материалы от поставщиков

Д10 К60 29.000 (при курсе 30 р/у.е.!)

Суммовая разница не возникает, так как нет погашения кредиторской задолженности (п.6 ПБУ 5).

Пример 3: Отражение суммовой разницы.

1. 1.04.05 поступили материалы от поставщика

Д10 К60 29.000 / 1.000 у.е.

2. 2.04.05 перечислена оплата поставщику (курс 28 р/у.е.)

Д60 К51 28.000

3. отражается суммовая разница

А: Д10 К60 1000 – сторнировочная запись

Б: Д60 К10 1000 – обратная проводка

## 4. Синтетический учет материалов

Если МПЗ поступают в виде *вклада в уставный капитал*, они приходуются по согласованной стоимости взноса, указанной в учредительных документах.

Д10,41,43 К75 – по согласованной стоимости

Если МПЗ поступают по *договору дарения* или безвозмездно, они приходуются по рыночной стоимости, которая может быть определена экспертным путем, по данные завода-изготовителя или по справке органов государственной статистики, торговых инспекций, средств массовой информации.

+ см. ст.40 ч.I НК РФ

Рыночная оценка полученных МПЗ будет являться для организации внереализационным доходом

Д10,41,43 К91 – рыночная цена

Если МПЗ поступают в организацию по *бартерному договору*, то в бухгалтерском учете такая ситуация рассматривается как договор купли-продажи, который оформляется бухгалтерскими записями как поступление материалов и продажа продукции, в котором происходит погашение дебиторской и кредиторской задолженности. В соответствии с п.10 ПБУ 5 обмениваться должно равноценное имущество.

Торговые организации, занимающиеся оптовой торговлей приходуют товары на счет 41 по цене приобретения.

Розничная торговля приходует товары на счете 41 с учетом торговой наценки, то есть по цене продажи.

Если МПЗ приобретены *за иностранную валюту*, они приходуются путем пересчета валюты в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия МПЗ к бухгалтерскому учету, то есть курсовой разницы не будет.

Пример:

1. 8.04.05 поступили МПЗ от поставщика

Д10,41 К60 28.000 / 1.000$

2. 9.04.05 перечислена валюта поставщику

Д60 К52 28.500 / 1.000$

3. Отражена курсовая разница по счету 60

Д91 К60 500 – внереализационный расход

Счет 10, 41 не переоцениваются.

Если МПЗ *обнаружены в результате инвентаризации*, то они приходуются по рыночной стоимости (внереализационный доход).

Д10,41 К91 – по рыночной стоимости

Если МПЗ *поступают в счет займа*, то они приходуются по стоимости, указанной в договоре займа.

Д10,41 К66,67

При выбытии МПЗ бухгалтерский учет ведется с применением счета 91, аналогично счету 90.

По дебету счета 91 отражаются затраты предприятия, связанные с продажей (реализацией) МПЗ, по кредиту счета 91 отражается доход (в том числе выручка) от продажи МПЗ. В конце месяца счет 91 закрывается счетом 99, в котором фиксируется финансовый результат от выбытия.

Если получена прибыль делается проводка

*Д91 К99*

Если получен убыток делается проводка

*Д99 К91*

Типовые проводки:

1. Списывается стоимость МПЗ, числящаяся в учете при их выбытии

*Д91 К10,41*

2. Отражается договорная цена продаж

*Д62 К91*

*Д91 К68 – выделяется НДС от договорной цены*

3. Отражаются затраты предприятия, связанные с продажей (консультационные, информационные, посреднические услуги, доставка)

*Д91 К76,60*

4. Если МПЗ выбывают в счет взноса в уставный капитал другой организации, то согласованная стоимость взноса для предприятия передающего будет финансовым вложением и учитывается на счете 58

*Д58 К91*

5. При передаче МПЗ безвозмездно предприятие получает убыток, а также должно начислить НДС от рыночной стоимости, которая отразится проводкой

*Д91 К68*

6. Если МПЗ переданы в производство

*Д20 К10*

7. Если МПЗ переданы другому предприятию в виде займа, согласованная стоимость передачи для предприятия передающего будет являться финансовым вложением

*Д58 К91*

8. Обнаружена недостача МПЗ в результате инвентаризации

*Д91 К10,41*

– обнаружена недостача

*Д94 К10,41*

– списана недостача на МОЛ

*Д73/2 К94*

*–* сумма недостачи внесена подотчетным лицом в кассу

*Д50 К73/2*

– удержана из заработной платы сумма недостачи

*Д70 К73/2*

– если нет договора о материальной ответственности или судом в иске отказано, то сумма недостачи списывается как внереализационный расход

*Д91 К94,73/2*

9. МПЗ выбывают в результате чрезвычайного обстоятельства (пожар, наводнение, землетрясение), то сумма потерь МПЗ спишется через счет 99 как чрезвычайный расход

*Д99 К10,41*

## 5. Учет расчетов с поставщиками

предприятия для пополнения своих запасов при оказании работ и услуг заключают договора с поставщиками, где указывают наименования материалов (работ, услуг), количество, цену. Срок поставки, форму оплаты, вид перевозок, *момент перехода права собственности*, форс-мажорные обстоятельтва, требования к качеству, условия платежа, порядок расчетов и прочее.

Для учета расчетов с поставщиками используется счет 60, на котором рекомендуется вести 2 субсчета:

60/1 – авансы, перечисленные поставщикам

60/2 – расчеты с поставщиками – кредиторская задолженность поставщикам.

Сальдо начальное и конечное по счету 60 показывает:

1. *дебетовое* – перечисленные авансы поставщикам;

2. *кредитовое* – долги поставщикам за полученные материалы, работы, услуги.

В журнально-ордерной форме учета учет расчетов с поставщиками ведется в журнале-ордере №6.

## 6. Учет материалов методом ФИФО и ЛИФО

При отпуске материалов (МПЗ) они могут оцениваться методом ***ФИФО*** (First In First Out) – это метод оценки материалов, при котором применяется правило: первая партия на приход, первая партия в расход.

Расход МПЗ оценивается в определенной последовательности. Сначала оцениваются и списываются материальные ценности по цене первой закупленной партии, затем второй и так далее.

Порядок оценки не зависит от фактически израсходованной в производстве партии материалов.

Метод ЛИФО (Last In First Out) – метод оценки по восстановительной стоимости исходя из правила: последняя партия на приход, первая в расход.

Материальные ценности, выданные со склада оцениаются по стоимости последнего приобретения, затем предыдущего и так далее, хотя их фактическое движение на складе может быть иным.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **Количество единиц** | **Цена** | **Сумма** |
| 1. Остаток на 1.03 | 12 | 10 | 120 |
| 2. Поступило в 1 декаде | 25 | 10 | 250 |
| Поступило во 2 декаде | 15 | 9 | 135 |
| Поступило в 3 декаде | 30 | 8 | 240 |
| 3. Итого поступило | 70 | – | 625 |
| 4. Расход за месяц в оценке: | 60 |  |  |
| – ФИФО |  |  | 569 |
| – ЛИФО |  |  | 525 |
| 5. Остаток в оценке | 22 |  |  |
| – ФИФО |  | 8 | 176 |
| – ЛИФО |  | 10 | 220 |

По методу ФИФО из израсходованных 60 единиц 37 (12+25) оцениваются по 10р. на сумму 370, оставшиеся 23 единицы оцениваются таким образом: 15 по 9р. на сумму 135, 8 по 8р. на сумму 64р. Таким образом 60 израсходованных единиц должны быть оценены на сумму 370+135+64+569

По методу ЛИФО из израсходованных 60 единиц: 30\*8+15\*9+15\*10=525. Общая стоимость израсходованных материалов равна 525.

***Особенностью*** методов ФИФО и ЛИФО является объемный аналитический учет, который должен быть организован по партиям и срокам поступления.

Если МПЗ оцениваются по средней себестоимости, то себестоимость единицы МПЗ будет:

745/82=9,085

Тогда израсходовано за месяц по средней себестоимости

9,085\*60=545,12

## 7. Учет материалов с применением по учетным ценам (счета 15 и 16)

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по дебету отражает фактическую себестоимость материальных ценностей, то есть собираются все расходы, связанные с приобретением МПЗ.

Записи по дебету счета 15 делаются при поступлении в оргнизацию расчетных документов от поставщиков независимо от момента поступления самих материалов.

На счете 10 «Материалы» организация ведет учет МПЗ по учетным ценам (плановым), принципы формирования которых организация устанавливает самостоятельно.

Оприходование фактически поступивших материалов (Д10 К15) осуществляется по учетным ценам, то есть по кредиту счета 15 отражается учетная цена (плановая) МПЗ.

Разница между учетной и фактической ценой отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В конце отчетного месяца разница в стоимости приобретения МПЗ и учетной (плановой) ценой списываются

*Д16 К15 или Д15 К16*

то есть будет отражено отклонение учетной цены от фактической себестоимости только по поступившим МПЗ, то есть сальдо по счету 15 покажет стоимость материальных ценностей в пути.

Пример отражения учета МПЗ с применением счета 15 и 16.

1. Отражается покупная стоимость МПЗ без НДС в момент перехода права собственности.

*Д15 К60 120.000*

2. Отражается покупная стоимость доставки МПЗ

*Д15 К60,76 12.000*

3. Начислена заработная плата работникам (грузчикам)

*Д15 К70 8.300*

4. Начислен ЕСН на заработную плату

*Д15 К69 3.000*

Если *стоимость материалов по учетным ценам в отчетном месяце ниже фактической себестоимости приобретения* и составила 100.000, при этом списано в производство материалов по учетной цене на сумму 70.000р.

5. Отражается стоимость оприходованных материалов по учетным ценам

*Д10 К15 100.000*

6. Учтена сумма отклонений фактической себестоимости от учетной (плановой) цены

*Д16 К15 43.300*

7. Списываются в производство материалы по учетной стоимости

*Д20 К10 70.000*

8. Начислена сумма отклонений, относящаяся к отпущенным в производство материалам

*Д20 К16 30.310 (43.300\*0,7)*

*Стоимость материалов в отчетном месяце по учетным ценам выше фактической себестоимости* приобретения и составила 150.000, при этом списано в производство 105.000

*5. Д10 К15 150.000 – оприходованы материалы по учетной цене*

*6. Д15 К16 6.700 – учтена сумма отклонений*

*7. Д20 К10 105.000 – списаны материалы в производство по учетным ценам*

*8. Д20 К16 4.690 (6700\*0,7) – начислена сумма отклонений, относящаяся к отпущенным материалам*

# Учет основных средств и капитальных вложений

1. *Основные средства (ОС): понятие, оценка, классификация.*
2. *Учет поступления ОС. Капитальные вложения.*
3. *Учет выбытия ОС.*
4. *Учет амортизации и износа ОС.*
5. *Учет ремонта ОС.*
6. *Учет арендованных ОС.*
7. *Учет переоценки ОС.*
8. *Аналитический учет ОС.*

**Нормативная база**: ПБУ 6/01 «Учет ОС»; Методические указания по учету ОС, утвержденные приказом Минфина №91н от ?.11.2003.

## 1. Основные средства (ОС): понятие, оценка, классификация

К ОС ***относятся*** активы, срок службы которых более 1 года, в процессе производства или управлении участвуют многократно, свою стоимость на ГП (работы, услуги) переносят частями, должны приносить организации экономические выгоды – доход.

К ОС относятся:

1. здания и сооружения;

2. машины и оборудование;

3. передаточные устройства;

4. машины рабочие, силовые, вычислительные;

5. земельные участки и объекты природопользования;

6. книги, брошюры и тому подобные издания;

7. рабочий и продуктивный скот.

ОС ***оцениваются*** по:

I. Первоначальной стоимости, которая числится на счете 01 и представляет собой:

1. для вновь приобретенных ОС – совокупность затрат по приобретению (доставка, монтаж, установка, консультационные, информационные, посреднические услуги), возведению, изготовлению;

2. для ОС, вносимых в счет взноса в уставный капитал – согласованную стоимость взноса, указанную в учредительных документах;

3. для ОС, полученных безвозмездно – их текущую рыночную стоимость;

4. для ОС, полученных по бареттеру – их стоимость, соответствующую цене, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Первоначальная стоимость ОС может изменяться в случае:

1. достройки;

изменяются качественные характеристики объектов, которые, как правило, изменяют срок полезного использования ОС

1. дооборудования;
2. реконструкции;
3. модернизации
4. частичной ликвидации;
5. переоценки – качественная характеристика не меняется, но меняется текущая рыночная стоимость.

II. Восстановительной стоимости. Бывает в случае доведения первоначальной стоимости до текущей рыночной – восстановительной.

III. Остаточной стоимости – это разница между первоначальной стоимостью и суммой накопленной амортизации, то есть равна сч.01 – сч.02, отражается в балансе.

IV. Договорной (согласованной) стоимости. Бывает в случае продажи объекта или взноса в счет вклада в уставный капитал.

## 2. Учет поступления ОС. Капитальные вложения

Все ОС поступают в организацию через капитальные вложения, то есть счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если ОС *приобретаются за плату* у поставщика:

1. договорная цена приобретения отразится

*Д08 К60 10.000*

2. отражается входной НДС

*Д19 К60 1.800*

3. услуги организации по доставке объекта ОС

*Д08 К60 1.000*

4. отражается входной НДС

*Д19 К60 180*

5. услуги посредников

*Д08 К76 500*

6. отражается входной НДС

*Д19 К76 90*

а также прочие затраты организации по приобретению, доставке, установке и доведению объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

7. объект ОС вводится в эксплуатацию

*Д01 К08 11.500*

Если ОС *вносятся учредителями в счет взноса в уставный капитал*, то:

1. согласованная стоимость взноса после регистрации организации отразится

*Д08 К75 10.000*

2. ОС вводятся в эксплуатацию

*Д01 К08 10.000*

Если ОС поступают безвозмездно, то:

1. отражается рыночная стоимость объектов ОС – как доходы будущих периодов

*Д08 К98 500.000*

2. объект вводится в эксплуатацию

*Д01 К08 500.000*

3. в следующем месяце по безвозмездно полученным ОС начисляется амортизация

*Д20 К02 500*

4. в сумме начисленной амортизации доходы будущих периодов списываются как внереализационные доходы

*Д98 К91 500*

В течение срока полезного использования ОС, начисления амортизации, будут списываться доходы будущих периодов.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - калькуляционный, по дебету счета отражаются фактические затраты, связанные с приобретением, по кредиту счета 08 списывается стоимость объекта ОС, принятого в эксплуатацию.

При хозяйственном способе капитальных вложений (строительстве) или подрядном способе организация может вести учет затрат на капитальные вложения на счете 23. который затем списывается на счет 08, который закрывается в общеустановленном порядке.

Сальдо по счету 08 (или 23) отражает затраты в незавершенном строительстве или не введенные в эксплуатацию объекты (статьи баланса).

## 3. Учет выбытия ОС

ОС *могут* *выбывать*:

1. в результате невозможности дальнейшего использования из-за ветхости, износа или других обстоятельств;

2. в результате продажи объекта;

3. в результате безвозмездной передачи;

4. в результате передачи ОС другому предприятию в виде вклада в уставный капитал;

5. в результате товарообменных операций;

Бухгалтерский учет по выбытию ОС ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Доходы и расходы от выбытия ОС являются *операционными*.

*Бухучет выбытия* ОС может вестись двумя методами

I. C применением счета 01/1 «Выбытие основных средств»

1. списывается первоначальная стоимость ОС

Д01/1 К01 12.000

2. списывается амортизация по ОС

Д02 К01/1 10.000

3. списывается (закрывается) счет 01/1

Д91 К01/1 2.000

4. в конце месяца счет 91 закрывается счетом 99, на котором определяется финансовый результат от списания ОС

Д99 К91 2.000

II. Без применения счета 01/1

1. списывается сумма накопленной амортизации в уменьшение первоначальной стоимости ОС. На счете 01 при этом образуется остаточная стоимость ОС.

Д02 К01 10.000

2. списывается остаточная стоимость ОС или закрывается счет 01

Д91 К01 2.000

3. в конце месяца закрывается счет 91

Д99 К01 2.000

Если при выбытии ОС организация несет расходы, связанные с выбытием, то они отразятся по дебету счета 91. Если организация получает доходы (например при продаже) или приходуются материалы по цене возможного использования они отражаются по кредиту счета 91.

## 4. Учет амортизации и износа ОС

Все ОС можно разделить на три группы:

1. ОС, которое *амортизируются*, то есть их стоимость погашается по средствам начисления амортизации. Амортизация является составным элементом расходов по обычным видам деятельности, то есть себестоимости. В бухгалтерском учете амортизация начисляется

Д20,25,26,23 К02

2. ОС, по которым начисляется *износ* (и не начисляется амортизация, то есть стоимость не погашается):

– жилые дома;

– общежития;

– квартиры (если они не приносят доход);

– объекты внешнего благоустройства, дорожного хозяйства;

– объекты судоходной обстановки, а также продуктивный скот, волы, буйволы, олени, многолетние насаждения;

– ОС некоммерческих организаций.

По этим объектам износ рассчитывается по нормам и учитывается на забалансовом счете 010, износ рассчитывается 1 раз в конце календарного года.

3. ОС, по которым не начисляется *ни износ, ни амортизация*, то есть потребительские свойства которых не изменяются: земельные участки и объекты природопользования.

Для учета амортизационных отчислений и накопления их сумм предназначен пассивный счет 02 «Амортизация основных средств», сальдо начальное по которому покажет сумму накопленной амортизации по основным средствам, которые числятся на счете 01.

Если есть ОС, то к ним обязательно должны быть открыты счет 02 (контрарный) или 010, если этих счетов нет, то на балансе у организации земельные участки или объекты природопользования.

Амортизация *не может начисляться* в сумме, больше первоначальной стоимости.

Если первоначальная стоимость ОС полностью самортизировалась (то есть 01=02), то амортизация больше не начисляется, то есть объект ОС приносит предприятию доход.

Начисление амортизации при поступлении ОС *производится с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию ОС*.

Годовая сумма амортизации может определяться *четырьмя способами*.

1. ***Линейный***.

При линейном способе годовая сума амортизации рассчитывается исходя из первоначальной стоимости объекта и срока полезного использования. Срок полезного использования может быть определен в соответствии с классификацией ОС (Постановление правительства №1 от 01.01.2002).

по классификации все ОС разделены на 10 амортизационных групп, по каждой группе установлен дифференцированный срок полезного использования (например по 3 группе срок полезного использования установлен от 3 до 5 лет. Бухгалтер имеет право установить срок полезного использования из интервала (от 3 до 5 лет), указав его в учетной политике организации.

Классификатор ОС может быть использован для целей бухгалтерского учета, но организация вправе устанавливать самостоятельно срок полезного использования в соответствии со спецификой и особенностями эксплуатации ОС.

Пример: первоначальная стоимость 100.000

СПИ = 5 лет

I. ∑мес.амортиз = 100.000/(5\*12) = 1667

II. 5 лет – 100%

1 год – Х% (где Х=20 по пропорции)

∑год.амортиз = 100.000\*0,2 = 20.000

∑мес.амортиз = 20.000/12 = 1667

2. ***Способ уменьшаемого остатка***.

Амортизация рассчитывается исходя из остаточной стоимости ОС и срока полезного использования или нормы амортизации.

Пример: первоначальная стоимость 18.000

СПИ = 3 года

1 год = 

2 год = 

3 год = 

3. ***Способ списания стоимости по сумме лет полезного использования***.

Пример: первоначальная стоимость 18.000

СПИ = 3 года

r (сумма чисел лет полезного использования) = 1+2+3 = 6

1 год = 

2 год = 

3 год = 

4. ***Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).***

Этот способ основан на натуральных показателях и соотношении первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема выпуска (ресурса) работ (услуг).

Пример: первоначальная стоимость 180.000

Ресурс = 100.000 км (штук, деталей и т.д.)

Тек. месяц = 

Основные средства, стоимостью до 10.000р. или *иного лимита* менее 10.000 (элемент учетной политики), а также книги, брошюры и тому подобные издания могут быть списаны (разрешается не начислять амортизацию), а их стоимость списывается на затраты:

Д20,25,26,28 К01

по мере отпуска их в эксплуатацию или в производство.

По этим объектам необходимо организовать надлежащий контроль за их движением (оперативный учет).

По ОС, приобретенным до 01.01.2002г. амортизация начисляется тем методом, который применяется в момент принятия ОС в эксплуатацию до полного начисления амортизации на счете 02, то есть по «Единым нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов» (Постановление Совмина ССР №10-72 от 22.11.1990).

## 5. Учет ремонта ОС

В соответствии с п.7 ПБУ 10 расходы организации, связанные с поддержанием объектов ОС в исправном состоянии относятся к расходам по обычным видам деятельности, то есть расходы, связанные с ремонтом относятся на себестоимость и отражаются в том отчетном периоде, в котором они произведены (см. также п.26 ПБУ 6).

1. Расходы, связанные с ремонтом отразятся (если ремонт производится собственными силами)

*Д20,25,26,44 К10,70,69,76,71*

2. Если ремонт производится сторонней организацией

*Д20,25,26,44 К60*

3. Если ремонт дорогостоящий и планируется заранее, то расходы на ремонт резервируются, то есть создается резерв в течение срока, котрый определяет сама организация (от 10 мес до 2 лет). Резерв создается – начисляется

*Д20,25,26,44 К96 «Резервы предстоящих расходов»*

Использование созданного резерва отражается записью

*Д96 К10,70,69,71…/60*

В конце календарного года резерв инвентаризируется и если ремонт не закончен, резерв остается. Если ремонт закончен, то остаток резерва относят на прочие доходы и расходы как внереализационный доход

*Д96 К91*

4. В случае дорогостоящего непредвиденного ремонта затраты по нему могут быть отнесены на расходы будущих периодов, которые должны быть списаны в период, который определяет само предприятие.

Произведен дорогостоящий ремонт

*Д97 К10,70,69 / 60*

Расходы списаны на себестоимость равными долями в течение срока списания

*Д20,25,26,44 К97*

При проведении ремонта качественные характеристики ОС не меняются (то есть Д20,25,26,44 – себестоимость). При проведении модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования, частичной ликвидации – изменяется качественные характеристики объектов, то есть производятся *капитальные вложения* (счет 08).

## 6. Учет арендованных ОС

По продолжительности различают *долгосрочную* и *краткосрочную* аренду. По экономическим условиям различают ***финансовую аренду (лизинг)*** и ***текущую аренду***.

### Текущая аренда

Текущая аренда представляет собой сдачу в наем имущества на определенный срок. По окончании срока имущество возвращается арендодателю в арендный период. К арендатору переходит только право владения и пользования имуществом, у арендодателя остается право собственности.

Если аренда не является основным видом деятельности организации, то доходы и расходы по ней являются *операционными*.

***Учет аренды у арендатора***

1. Получены в аренду ОС

*Д001 – по стоимости имущества, указанного в договоре аренды.*

2. Начислена арендная плата за отчетный период по ОС производственного назначения

*Д20,25,26,44 К76*

*Д19 К76 – НДС*

3. Начислена арендная плата по ОС непроизводственного назначения

*Д91 К76 (с учетом НДС)*

4. Начислена арендная плата авансом за бедующие отчетные периоды

*Д97 К76*

5. Отражается арендная плата, начисленная авансом, относящаяся к данному отчетному периоду по ОС производственного назначения

*Д20,25,26,44 К97*

6. Отражается арендная плата, начисленная авансом, относящаяся к данному отчетному периоду по ОС непроизводственного назначения

*Д91 К97*

7. Погашена задолженность по арендной плате

*Д76 К51,52*

8. Затраты на ремонт по арендованным ОС

*Д91 К10,70,69/60*

9. Если затраты на ремонт производятся за счет арендодателя, то есть в уменьшение арендной платы

*Д76 К10,70,69/60*

10. Если арендатор производит капитальные вложения в арендованные ОС, то они приходуются на балансе арендатора

*Д01 К08*

По окончании срока аренды ОС предаются арендодателю безвозмездно или по согласованной стоимости. Списание ОС производится в общеустановленном порядке

*Д02 К01*

*Д91 К01*

*Д99 К91*

***Учет аренды у арендодателя***

Доходы и расходы от аренды являются операционными, если сдача имущества в аренду на является основным видом деятельности – обычным видом деятельности.

1. Сданы в текущую аренду ОС – рекомендуется учитывать их на отдельном субсчете

*Д01/20 К01/1*

2. Начислена арендная плата за отчетный период – месяц

*Д76 К91*

3. Начислен НДС

*Д91 К68*

4. Начислена арендная плата авансом за будущие отчетные периоды

*Д76 К98*

5. Отражается арендная плата, начисленная авансом, относящаяся к данному отчетному периоду

*Д98 К91*

6. Начислен НДС

*Д91,98 К68*

7. Поступили денежные средства от арендатора – арендная плата

*Д50,51,52 К76*

8. Начисляется амортизация по ОС, сданным в аренду

*Д91 К02*

9. Отражены затраты организациипо поддержанию в состоянии годности ОС

*Д91 К10,71,69,76,69*

10. Дооценка ОС, возвращенных арендатором на стоимость произведенных им капитальных вложений в арендованные ОС

– отражается рыночная стоимость безвозмездно полученных ОС

*Д08 К98*

– ОС вводятся в эксплуатацию (капитальные вложения приходуются как увеличение первоначальной стоимости ОС арендодателя)

*Д01 К08*

### Лизинг

Организационно-экономические особенности и правовые особенности лизинга определены законом «О финансовой аренде (лизинге)» №164-ФЗ от 29.10.1998.

Закон определяет ***лизинг*** как вид инвестиций. Предметом лизинга могут быть ОС, движимое, недвижимое имущество (кроме земельных участков и других природных объектов). Участниками лизинговой сделки являются лизингодатель, лизингополучатель и поставщик.

Лизингодатель и лизингополучатель заключают договор, в соответствии с которым *лизингодатель* приобретает имущество в собственность и предоставляет его в качестве предмета лизинга *лизингополучателю* на определенный срок и на определенных условиях во временное пользование и владение с переходом или без перехода права собственности на предмет лизинга.

Лизингодатель может владеть имуществом, которое приобретено ранее и которое может быть передано в лизинг.

В пределах одного лизингового договора продавец может быть одновременно лизингополучателем, продавая лизинговой компании свое имущество и заключая с ней договор лизинга – возвратный лизинг.

Лизинговая деятельность не лицензируется. В соответствии с законом, если организация выступает лизингодателем, этот вид деятельности должен быть указан в учредительных документах.

Лизинговую сделку можно представить в следующем *виде*:

1. заключается договор лизинга между лизингодателем и лизингополучателем;

2. заключается договор купли-продажи между поставщиком и лизингодателем;

3. поставщик производит отгрузку имущества, а лизингодатель оплачивает его;

4. лизингополучатель осуществляет лизинговые платежи;

5. по окончании договора лизинга лизинговое имущество:

– возвращается лизингодателю;

– переходит в собственность лизингополучателю на основании договора купли-продажи.

В *договоре лизинга* должны быть указаны:

1. данные об имуществе – предмете договора (характеристики, количество и так далее);

2. размер лизинговых платежей, порядок и сроки их уплаты;

3. условия технического обслуживания предмета лизинга, капитальный и технический ремонт (за чей счет осуществляется);

4. варианты прехода права собственности лизингового имущества;

5. варианты учета лизингового имущества на балансе лизингодателя или лизингополучателя;

6. кто будет начислять амортизацию по лизинговому имуществу.

Порядок отражения лизинговых операций в бухгалтерском учете регламентируется Приказом Минфина №15 от 17.02.1997.

Пример:

ООО «Лизингодатель» и ООО «Лизингополучатель» заключили договор лизинга, согласно которому лизингодатель приобретает оборудование с целью пердачи его в лизинг лизингополучателю

Договором предусмотрено, что выбор продавца и имущества осуществляет лизингодатель. ООО «Лизингодатель» приобретает оборудование по цене 2.360.000, в том числе 18% НДС, затраты на доставку составили 118.000, в том числе 18% НДС. Оборудование приобретено за счет кредитных средств, лизингодатель начисляет процент по кредиту в сумме 300.000 до момента принятия оборудования к бухгалтерскому учету.

***I. Бухгалтерский учет у лизингодателя по приобретению лизингового имущества***

1. Приобретено, поступило оборудование, предназначенное для предачи по договору лизинга (отражается входной НДС).

*Д08 К60 2.000.000*

*Д19 К60 360.000*

2. Отражены затраты на транспортировку

*Д08 К60 100.000*

*Д19 К60 18.000*

3. Начислен процент по кредиту

*Д08 К66 300.000*

4. Приняты к бухучету ОС, предназначенные для передачи в лизинг

*Д03.1 К08 2.400.000*

5. Перечислено поставщикам и процент по кредиту

*Д60,66 К51 2.778.000*

6. Взят в зачет НДС

*Д68 К19*

ООО «Лизингодатель» передает приобретенное имущество в лизинг сроком на 2,5 года (30 месяцев), стоимоть лизингового имущества по договору составляет 3.540.000 в том числе 18% НДС. лизинговые платежи выплачиваются равномерно в течение всего срока действия договора и составляют 118.000, в том числе 18% НДС.

Так как лизинговое имущество может числится на балансе лизингодателя и лизингополучателя в бухучете могут быть 4 варианта учета.

***II. Лизинговое имущество на балансе лизингодателя***

*Бухучет у лизингодателя*

Учетной политикой ООО «Лизингодатель» установлен срок полезного использования имущества, сданного в лизинг равный сроку договора лизинга, то есть 2,5 года. Амортизация начисляется по лизинговому имуществу линейным способом.

Сумма ежемесячной амортизации 2.400.000/30 = 80.000

7. Лизинговое имущество передано лизингополучателю, на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» вводится субсчет

*Д03/5 К03/1 2.400.000*

8. Начислен лизинговый платеж за месяц

*Д62 К90,91 (основной, не основной вид деятельности) 118.000*

9. Начислен НДС

*Д90,91 К68 18.000*

10. Начислена амортизация по переданному имуществу

*Д20,91 (осн., не осн. вид деят.) К02/5 80.000*

11. Затраты, произведенные лизингодателем по эксплуатации и поддержанию в рабочем состоянии лизингового имущества

*Д20,91 К10,76,70,69 7.000*

12. Списаны затраты в конце месяца, произведенные организацией по договору лизинга

*Д90 К20 87.000*

13. Определен финансовый резултат по договору лизинга

*Д90,91 К99 13.000*

При прекращении договора лизинга возможны варианты:

– лизинговое имущество возвращается лизингодателю, тогда в учете лизингодателя имущество оприходуется

*14. Д01 К03/5 2.400.000*

15. Сумма накопленной амортизации продолжает числится на счете 02

*Д02/5 К02/1 2.400.000*

– лизинговое имущество переходит в собственность лизингополучателю

*14. Д02/5 К03 2.400.000*

*Бухучет у лизингополучателя*

1. Получено лизинговое имущество по согласованной стоимости

*Д001 3.000.000*

2. Начислена задолженность по лизинговому платежу за месяц

*Д20,25,26,44 К76/ЛП (Лизинговый Платеж) 100.000*

3. Отражен входной НДС по лизинговому платежу

*Д19 К76/ЛП 18.000*

4. Перечислены лизинговые платежи

*Д76/ЛП К51 118.000*

По окончании договора лизинга у лизингополучателя будут сделаны проводки

– лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя

*К001 3.000.000*

– если по договору лизинга лизинговое имущество перешло в собственность лизингополучателя, то оно оприходуется

*Д01 К02 3.000.000*

***Лизинговое имущество на балансе лизингополучателя***

*Бухучет у лизингодателя*

7. Стоимость лизингового имущества, преданного на баланс лизингополучателю

*Д011 2.400.000 – по стоимости, числящейся в учете лизингодателя*

8. Отражена задолженность лизингополучателя в связи с передачей ему на баланс лизингового имущества (по стоимости, определенной в договоре лизинга)

*Д76/ЛП К91 3.540.000*

9. Отражен НДС со стоимости

*Д91 К76/НДС 540.000*

10. Лизинговое имущество передано лизингополучателю

*Д91 К03 2.400.000*

11. Отражена разница между стоимостью лизингового имущества и его балансовой стоимостью как доходы будущих периодов

*Д91 К98 600.000*

12. Получен лизинговый платеж за месяц

*Д51 К76/ЛП 118.000*

13. Начислен НДС к уплате

*Д76/НДС К68 18.000*

14. Списывается разница или доход будущего периода, относящийся к отчетному месяцу

*Д98 К90,91 (основной, не основной вид деятельности) 20.000 (600.000/30)*

15. Отражены затраты лизингодателя за месяц

*Д20,91 К10,70,69 7.000*

16. Списаны затраты лизингодателя

*Д90 К20 7.000*

17. Определяется финансовый результат по лизинговому договору

*Д90,91 К99 13.000*

При *прекращении* договора лизинга

12. Лизинговое имущество возвращено лизингодателю и приходуется в его учет по условной цене, равной 1р.

Д03 К76 1

13. В учете лизингодателя имущество спишется

К011 2.400.000

*Бухучет у лизингополучателя*

1. Получено имущество в лизинг по договорной стоимости

Д08 К76/АО (Арендные Обязательства) 3.000.000

2. Начислен входной НДС

Д19 К76/АО 540.000

3. Лизинговое имущество принято в состав ОС

Д01/5 К08 3.000.000

4. Начислена задолженность по лизинговым платежам

Д76/АО К76/ЛП 118.000

5. Перечислен долг лизингодателю

Д76/ЛП К51 118.000

6. Произведены налоговые вычеты

Д68 К19 18.000

При *прекращении* договора лизинга

– 7. Лизинговое имущество возвращено лизингодателю

Д02/5 К01 3.000.000 (\* в методологии не определен Д02)

8. Лизинговое имущество приходуется у лизингодателя

*Д03 К76 1*

– 7. Лизинговое имущество, отраженной на субсчетах счетов 01 и 02, приходуется у лизингополучателя. Имущество переведено в состав собственных средств.

*Д01/1 К01/5 3.000.000*

*Д02/5 К02/1 3.000.000*

## 7. Учет переоценки ОС

В соответствии с п.15 ПБУ 6 организация имеет право 1 раз в конце календарного года по решению руководителя организации производить переоценку ОС. В бухгалтерском учете результат переоценки отразится в 1 квартале (первыми проводками января) следующего года.

Если ОС 1 раз переоцениваются, то в последующем они должны переоцениваться регулярно.

Переоценка производится путем пересчета первоначальной стоимости и сумм накопленной амортизации.

Переоценка может проводится путем ***прямого пересчета***: по документально подтвержденным рыночным ценам, могут быть использованы данные заводов-изготовителей, сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики, торговых инспекций, специальных СМИ, а также по экспертным оценкам. Путем ***индексации***: индексы применяются организациями для пересчета первоначальной стоимости и амортизации. Индексы могут быть рассчитаны или рекомендованы Государственным комитетом статистики или Правительством (органами власти). Индексы могут быть дифференцированы пол регионам, группам ОС и срокам приобретения.

1. Увеличение балансовой стоимости ОС до их восстановительной при дооценке:

*Д01 К83 «Добавочный капитал» - результат дооценки относится на добавочный капитал*

2. Разница между суммой амортизации, определенной в соответствии с пересчетом, и числящийся на счете организации

*Д83 К02 – при дооценке*

3. Если ОС уцениваются, то уменьшается первоначальной стоимости относится на счет 84 «Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет»

*Д84 К01*

4. Уменьшение амортизации при уценке

*Д02 К84*

5. При выбытии ОС, по которым ранее производилась дооценка, суммы, учтенные на счете 83 «Добавочный капитал» списываются на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

*Д83 К84*

## 8. Аналитический учет ОС

Постановлением Госкомстата РФ №7 от 21.01.2003 утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету ОС.

При поступлении ОС и принятии их к бухучету составляется «*Акт о приемке-передаче основных средств*» (Форма ОС-1 и ОС-1А). группы объектов ОС могут быть приняты по форме ОС-16.

На поступление ОС заводится «*Инвентарная карточка*» (или книга) (Форма ОС-6, ОС-6А, ОС-6Б). Инвентарные карточки или книги применяются для учета наличия ОС, их внутреннего движения внутри организации.

Для учета и оформления перемещения ОС оформляется «*Накладная на внутреннее перемещение*» (Форма ОС-2) (данные о перемещении заносятся на инвентарную карточку).

Форма ОС-3 «*Акт о приемке-сдаче основных средств*» применяется при приемке ОС после ремонта, реконструкции, модернизации.

При списании ОС заполняется «*Акт о списании*» (Форма ОС-4, ОС-4А, ОС-4Б).

Поступившее оборудование оформляется «*Актом о приемке*» (Форма ОС-14).

Передача оборудования оформляется «*Актом о приемке*» (Форма ОС-14).

Передача оборудования монтажным организациям оформляется «*Актом о приемке-передаче*» (Форма ОС-15).

# Учет нематериальных активов

1. *Понятие нематериальных активов (НМА) в бухгалтерском учете.*
2. *Оценка НМА. Учет поступления НМА.*
3. *Аренда НМА.*
4. *Учет выбытия НМА.*
5. *Амортизация НМА.*

**Нормативная база:** ПБУ 14; «Патентный закон РФ» №3517-1 от 23.09.1992; Закон «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» №3520-1 от 23.09.1992; Закон «О правовой охране программ ЭВМ и баз данных» №3523-1 от 23.09.1992; Закон «О правовой охране топологий интегральных микросхем» №3526-1 от 23.09.1992; Закон «Об авторском праве и смежных правах» №5351-1 от 09.07.1993; Закон «О селекционных достижениях» №5605-1 от 6.08.1993; Гражданский Кодекс РФ.

## 1. Понятие нематериальных активов (НМА) в бухгалтерском учете

К НМА относятся объекты интеллектуальной собственности, которые приходуются к учету как НМА при соблюдении единовременно следующих *условии*:

1. отсутствие материально-вещественной структуры;

2. возможность идентификации организацией от другого имущества;

3. использование в производстве продукции, при выполнении работ и оказании услуг или для управленческих нужд организации;

4. НМА должны использоваться длительное время (то есть более 12 месяцев);

5. организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

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

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

Для принятия объекта к бухучету как НМА необходимо в первую очередь соблюдение этих 7 условий.

Также к НМА относятся:

1. ***делова репутация организации*** – это разница между покупной ценой организации (как имущественного комплекса в целом) и стоимостью по балансу всех ее активов и обязательств.

2. организационные расходы – расходы, связанные с образованием юрлица (изготовление печати, нотариальные услуги и т.д.), если сумма организационных расходов указана в учредительных документах как вклад в уставный капитал.

## 2. Оценка НМА. Учет поступления НМА

НМА могут поступать в организацию в *случае*:

1. приобретения за плату;

2. созданы самой организацией;

3. получены в качестве вклада в уставный капитал;

4. получены безвозмездно;

5. получены по договору мены.

В бухучете НМА приходуются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», где собирается первоначальная стоимость НМА.

При вводе в эксплуатацию счет 08 закрывается счетом 04 «Нематериальные активы».

*Д04 К08 – Объект НМА введен в эксплуатацию*

Если *приобретены за плату*, то их первоначальная стоимость сложится из всех затрат организации по их приобретению.

Если НМА *созданы самой организацией*, то при необходимой регистрации:

– если создается товарный знак (это обозначение, служащее для индивидуализации товаров, выполнения работ или оказания услуг) после государственной регистрации владельцу товарного знака выдается *свидетельство*, которое удостоверяет исключительное право владельца на товарный знак

– авторские изобретения на полезные модели, промышленные образцы должны быть оформлены патентом, где будет указан автор, а также характеристики изобретений.

Если организация своими силами создает НМА, то все расходы собираются по дебету счета 08. В момент государственной регистрации НМА приходуются

*Д04 К08*

При *взносе в уставный капитал* НМА приходуются по стоимости, указанной в учредительных документах:

1. НМА приходуются

Д08 К75

На счете 08 также собираются затраты, связанные с доведением НМА до состояния годности

2. НМА вводятся в эксплуатацию

Д04 К08

Если номинальная стоимость доли участника общества в уставном капитале, вносимая в неденежной форме составляет более 200 МРОТ, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком.

При получении НМА *безвозмездно* они приходуются по рыночной стоимости. Эта стоимость относится на доходы будущих периодов, которая списывается по мере начисления амортизации

Д08 К98 – оприходованы НМА

Д04 К08 – НМА введены в эксплуатацию

Д20,44 К05 500 – начислена амортизация по НМА

Д98 К91 500 – списаны доходы будущих периодов, относящиеся к отчетному месяцу

В соответствии с ГК РФ предусмотрен запрет дарения между коммерческими организациями, за исключением подарков в размере до 5 МРОТ.

Если НМА получены по *товарообменным (бартерным) операциям*, то их поступление приходуется

Д08 К60 – поступление НМА

Д60 К62 – Кредиторская задолженность гасится взаимозачетом требований

Д04 К08 – НМА приходуются

***Делова репутация организации***

Величину приобретенной деловой репутации организация определяет *расчетным путем* как разницу между суммой, уплаченной поставщику (продавцу) организации и суммой всех активов и обязательств на дату покупки (приобретения).

Деловая репутация может быть как *положительной*, так и *отрицательной*.

***Положительная*** ***деловая репутация*** приходуется как НМА и амортизируется в течение 20 лет путем уменьшения первоначальной стоимости НМА.

*Д04 К91 – положительная деловая репутация*

*Д20,44 К04 – начислена амортизация по деловой репутации*

***Отрицательная деловая репутация*** признается доходом будущих периодов

*Д04 К98*

который списывается равномерно как операционных доход в течение срока полезного использования НМА

*Д98 К91*

## 3. Аренда НМА

Если НМА предаются другой организации, которая получает право на их использование – ***лицензионный договор*** (исключительная, неисключительная, открытая лицензия).

Право пользования НМА в бухучете приравнивается к договору аренды и учитывается в соответствии с методикой отражения арендных операций.

Если организация приобретает *исключительные права* на результат интеллектуальной деятельности, то в бухучете это объект НМА, который приходуется на счет 04.

НМА, полученные в пользование учитываются на забалансовом счете в оценке, указанной в договоре.

## 4. Учет выбытия НМА

НМА могут выбывать в случае их продажи, безвозмездной предеачи, передачи в счет вклада в уставный капитал, списания в связи с прекращением срока действия или прекращением их использования, в случае предачи по товарообменным операциям.

В бухучете учет выбытия ведется с применением счета 91. доходы или расходы, получаемые в результате выбытия НМА являются операционными.

## 5. Амортизация НМА

Амортизация по НМА может начисляться *тремя способоми*:

1. линейный способ, при котором сумма амортизации рассчитывается исходя из первоначальной стоимости НМА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

2. способ уменьшаемого остатка, сумма амортизации рассчитывается исходя из остаточной стоимости НМА и нормы амортизации исходя из срока полезного использования;

3. способ списания стоимости пропорционально объему продукции при котором амортизация начисляется исходя из натуральных показателей объема продукции, работ, в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования НМА.

Срок полезного использования НМА определяется исходя из:

1. срока действия патента, свидетельства и прочее;

2. ожидаемого срока использования объекта;

3. если срок полезного использования определить невозможно, то от устанавливается равный 20 годам.

Амортизация начисляется со следующего месяца после месяца ввода в эксплуатацию НМА. Она начисляется до полного погашения стоимости объекта или в связи с выбытием – уступкой исключительных прав.

В бухгалтерском учете амортизация может отражаться 2 способами:

1. путем накапливания соответствующих сумм на счете 05

*Д20,44 К05*

2. Путем уменьшения первоначальной стоимости НМА

*Д20,44 К04*

Применение того или иного способа – элемент учетной политики.

Амортизация по организационным расходам (также как и деловая репутация) начисляется в течение 20 лет путем уменьшения первоначальной стоимости.

# ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль»

ПБУ 18 устанавливает взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), определенного по правилам бухгалтерского учета (***бухгалтерская прибыль***) и налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по правилам налогового законодательства (глава 25 НК РФ) (***налогооблагаемая прибыль***).

ПБУ позволяет отражать (увязать) в бухгалтерском учете различия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток) и налога на налогооблагаемую прибыль, сформированную в бухгалтерском учете.

Доходбух – Расходбух = Финансовый результат

Доходналог – Расходналог = Налогооблагаемая база по налогу на прибыль

Финансовый результат – Налогооблагаемая база

=

Разница

вр*е*менные

постоянная

1. Финансовый результат \* 24% (налог) = Условный ()

Д99/УР К68 – отражен условный расход

Д68 К99/УД – отражен условный доход

2. Налогооблагаемая база \* 24% = Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)

***Постоянная разница*** – это доходы и расходы бухгалтерские, которые могут быть исключены из расчета налогооблагаемой прибыли.

Постоянная разница \* 24% = Постоянное налоговое обязательство (ПНО), которое приведет к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль.

Отрицательное ПНО является постоянным налоговым активом (ПНА), то есть приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль.

Д99/ПНО К68 – ПНО

Д68 К99/ПНА – ПНА

Постоянные разницы могут возникать в *четырех случаях*, если Дн>Дб, Дн<Дб, Рн>Рб, Рн<Рб

I. Рн<Рб (командировки, благотворительность, гарантийный ремонт авто и т.д.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Бухгалтерский учет** | **Налоговый учет** | **Разница**  **(увеличение или уменьшение налогооблагаемой прибыли)** |
| **Доходы** | 1000 | 1000 |  |
| **Расходы, в т.ч. командировочные** | 900 | 800 | +100 |
| **Прибыль** | 100 | 200 |  |
| **Налог** | 24 | 48 |  |

Постоянная разница \* 24% = 24 (ПНО)

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль (условный расход)

*Д99 К68 24*

2. Отражены ПНО

*Д99/ПНО К68 24*

*К68=24+24=48*

II. Дн>Дб (ст. 40 НК РФ, когда происходит обмен неравноценным имуществом, которое в бухгалтерском учете отразится как равноценное, при этом в налогообложении будет признана рыночная цена этого имущества. То есть доход в налогообложении больше, чем в бухгалтерском учете)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Бухгалтерский учет** | **Налоговый учет** | **Разница**  **(увеличение или уменьшение налогооблагаемой прибыли)** |
| **Доходы** | 1000 | 1300 | +300 (ПНО=300\*0,24=72) |
| **Расходы, в т.ч. командировочные** | 900 | 900 |  |
| **Прибыль** | 100 | 400 |  |
| **Налог** | 24 | 96 |  |

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

*Д99 К68 24*

2. Отражаются ПНО

*Д99/ПНО К68 72*

*К68 = 24+72 = 96*

III. Дн<Дб (если организация получила безвозмездно имущество от учредителей, доля в уставном капитале которых больше 50%; возврат процента по переплате налогов)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Бухгалтерский учет** | **Налоговый учет** | **Разница**  **(увеличение или уменьшение налогооблагаемой прибыли)** |
| **Доходы** | 1100 | 1000 | –100 (ПНА=300\*0,24=24) |
| **Расходы** | 800 | 800 |  |
| **Прибыль** | 300 | 200 |  |
| **Налог** | 72 | 48 |  |

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

*Д99 К68 72*

2. Отражается отрицательное постоянное налоговое обязательство, уменьшающее величину условного расхода

*Д68 К99/ОПНО 24*

*К68 = 72 – 24 = 48*

IV. Рн>Рб (безвозмездно получено имущество от аффелированных лиц)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Бухгалтерский учет** | **Налоговый учет** | **Разница**  **(увеличение или уменьшение налогооблагаемой прибыли)** |
| **Доходы** | 1000 | 1000 |  |
| **Расходы** | 800 | 900 | –100 (ПНА=100\*,24=24) |
| **Прибыль** | 200 | 100 |  |
| **Налог** | 48 | 24 |  |

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

*Д99 К68 48*

2. Отражаются отрицательные ПНО, которые уменьшают величину условного расхода

*Д68 К99/ОПНО 24*

*К68 = 48 – 24 = 24*

***Временные разницы*** возникают, когда доходы и расходы в бухгалтерском учете, формирующие прибыль или убыток бухгалтерский возникают в одном отчетном периоде, а налогооблагаемая база в другом (других) отчетных периодах

Временная разница \* 24% = Отложенный налог на прибыль

Временные разницы

вычитаемые

учет у поставщика

*Вычитаемые временные разницы* приводят к отложенному налгу на прибыль, который *уменьшает* сумму налога, подлежащую уплате в бюджет в следующий за отчетным или последующие отчетные периоды.

Вычитаемые временные разницы \* 24% = Отложенный налоговый актив (сч.09)

***Отложенный налоговый актив*** (ОНА) – это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в следующие отчетные периоды.

ОНА возникает, если:

1. расходы в налоговом учете возникают позже, чем в бухгалтерском учете или доходы в налоговом учете признаются раньше, чем в бухгалтерском учете.

Прибыльбух = Прибыльналог – Вычитаемые временные разницы

Налог на Прибыльбух=Налог на Прибыльналог – ОНА

Пример образования вычитаемых временных разниц. Организация израсходовала на рекламу в I квартале отчетного года 200.000. Они были признаны в бухгалтерском учете в полном объеме. Для целей налогообложения расходы на рекламу нормируются в сумме 1% от выручки и сумма, признанная как расход в налоговом учет по рекламе составила в I квартале 40.000, во II квартале 10.000, в III квартале 30.000, в IV квартале 15.000

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Бухгалтерский учет** | **Налог** | **Налоговый учет** | **Налог** | **Разница**  **(увеличение или уменьшение налогооблагаемой прибыли)** |
| **I квартал** | | | | | |
| **Доходы** | 300.000 |  | 300.000 |  |  |
| **Расходы** | 200.000 |  | 40.000 |  | 160.000 (ОНА=160.000\*0,24= 38.400) (сч.09) |
| **Прибыль** | 100.000 | 24.000 | 260.000 | 62.400 |  |
| **II квартал** | | | | | |
| **Доходы** | 300.000 |  | 300.000 |  |  |
| **Расходы** | - |  | 10.000 |  | –10.000 (ОНА=‑10.000\*0,24= –2.400) |
| **Прибыль** | 300.000 | 72.000 | 290.000 | 69.600 |  |
| **III квартал** | | | | | |
| **Доходы** | 300.000 |  | 300.000 |  |  |
| **Расходы** | - |  | 30.000 |  | –30.000 (ОНА=‑30.000\*0,24= –7.200) |
| **Прибыль** | 300.000 | 72.000 | 270.000 | 64.800 |  |
| **IV квартал** | | | | | |
| **Доходы** | 300.000 |  | 300.000 |  |  |
| **Расходы** | - |  | 15.000 |  | –15.000 (ОНА=‑15.000\*0,24= –3.600) |
| **Прибыль** | 300.000 | 72.000 | 285.000 | 68.400 |  |
| **Итого:** | 1.000.000 | 240.000 | 1.105.000 | 265.200 |  |

*I квартал*

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

Д99/УР К68 24.000

2. Отражается отложенный налоговый актив, в будущем приводящий к уменьшению налога на прибыль

Д09 К68 38.400

К68 = 24.000 + 38.400 = 62.400

*II квартал*

1. Отражен налог на бухгалтерскую прибыль

Д99 К68 72.000

2. Списывается отложенный налоговый актив в уменьшение налога на прибыль или налоговых платежей

Д68 К09 2.400

К68 = 72.000 – 2.400 = 69.600

*III квартал*

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

Д99 К68 72.000

2. Списывается ОНА

Д68 К09 7.200

К68 = 72.000 – 7.200 = 64.800

*IV квартал*

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

Д99 К68 72.000

2. Списывается ОНА

Д68 К09 3.600

К68 = 72.000 – 3.600 = 68.400

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | 09 «Отложенные налоговые активы» | | К |
| 38.400  Оборот: 38.400  Ск: 25.200 | | 2.400  7.200  3.600  Оборот: 13.200 | |

В конце года счет 09, который списан не полностью и отражает отложенные налоги должен быть переквалифицирован в постоянные разницы и списан

Д99 К09 25.200

*Налогооблагаемые временные разницы* приводят к отложенным налогам, которые увеличивают сумму налога, подлежащую уплате в следующие отчетные периоды.

Налогооблагаемые временные разницы \* 24% = Отложенные налоговые обязательства (счет 77).

Прибыльбух = Прибыльналог + Налогооблагаемые временные разницы

Налог на Прибыльбух=Налог на Прибыльналог + ОНО

Налогооблагаемые временные разницы возникают, когда в расходах в налоговом учете расходы возникают раньше, чем в бухгалтерском учете или доходы в налоговом учете признаются позже, чем в бухгалтерском учете.

1. Возникновение ОНО

Д68 К77

2. Списывается ОНО

Д77 К68

3. Переквалификация ОНО в постоянные разницы

Д77 К99

Пример, если доходы в налоговом учете признаются позже, чем в бухгалтерском учете. Например, если реализация в бухгалтерском учете по отгрузке, а в налоговом учете по оплате.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Бухгалтерский учет** | **Налог** | **Налоговый учет** | **Налог** | **Разница**  **(увеличение или уменьшение налогооблагаемой прибыли)** |
| **I квартал** | | | | | |
| **Доходы** | 500 |  | 100 |  | 400 (ОНО=400\*0,24=96) |
| **Расходы** | – |  | – |  |  |
| **Прибыль** | 500 | 120 | 100 | 24 |  |
| **II квартал** | | | | | |
| **Доходы** | – |  | 100 |  | –100 (ОНО=‑100\*0,24=‑24) |
| **Расходы** | – |  | – |  |  |
| **Прибыль** | – |  | 100 | 24 |  |
| **III квартал** | | | | | |
| **Доходы** | – |  | 300 |  | –300 (ОНО=‑300\*0,24=‑72) |
| **Расходы** | – |  | – |  |  |
| **Прибыль** | – | – | 300 | 72 |  |
| **Итого:** | 500 | 120 | 500 | 120 |  |

*I квартал*

1. Начислен налог на бухгалтерскую прибыль

Д99 К68 120

2. Отражены ОНО

Д68 К77 96

К68 = 120 – 96 = 24

*II квартал*

1. Налог на бухгалтерскую прибыль не начисляется

2. Списываются ОНО

Д77 К68 24

*III квартал*

1. Налог на бухгалтерскую прибыль не начисляется

2. Списываются ОНО

Д77 К68 72

# Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02)

1. *Понятия финансовых вложений, их классификация.*
2. *Оценка финансовых вложений.*
3. *Учет поступления финансовых вложений.*
4. *Последующая оценка финансовых вложений.*
5. *Учет выбытия финансовых вложений.*

## 1. Понятия финансовых вложений, их классификация

В соответствии с ПБУ к финансовым вложениям ***относятся***:

1. государственные и муниципальные ценные бумаги;

2. ценные бумаги других организаций (акции, облигации, векселя);

3. вклады в уставный капитал других организаций;

4. предоставленные другим организациям займы;

5. депозитные вклады в кредитных организациях;

6. дебиторская задолженность, *приобретенная* на основании уступки права требования – бухгалтерский учет договора *цессии*.

***Для принятия к бухгалтерскому учету*** активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение *трех условий*:

1. наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающих из этого права;

2. переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника и т.д.);

3. способность приносить организации экономические выгоды в будущем в виде процентов, дивидендов, либо прироста стоимости.

К финансовым вложениям ***не относятся***:

1. собственные акции, выкупленные у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования (счет 81);

2. векселя, выданные организацией (векселедателем) организации (продавцу) при расчетах за проданную продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги;

Д10,20 К60 – 100

Д19 К60 – 18

Д60 К60/Векселя выданные – 118

Если держатель векселя (поставщик) передает этот вексель третьему лицу, то для третьего лица этот вексель будет являтся финансовым вложением.

Д62 К90 – 118

учет у поставщика

Д62/Векселя полученные К62 – 118

3. вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией во временное пользование с целью получения дохода;

4. драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и тому подобное имущество, приобретенное не для осуществления обычных видов деятельности.

они учитываются на счете 55 (драгоценные металлы) и на счете 01 (картины и т.д.).

***Эмиссионная ценная бумага*** – это любая ценная бумага, которая характеризуется следующими признаками:

1. закрепляет совокупность имущественных и неимущественных прав, которые должны быть осуществлены в установленном порядку;

2. размещаются выпусками;

3. имеет равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска в независимости от времени приобретения ценной бумаги.

***Акция*** – это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении, на получение части имущества в случае ликвидации.

Выпуск акций на предъявителя разрешается в определенном проценте к оплаченной величине уставного капитала.

***Облигация*** – эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее держателя на получение от эмитента облигации в предусмотренный срок номинальной стоимости и зафиксированного в ней процента по этой стоимости или иного имущественного эквивалента.

Облигация может предусматривать иные права ее держателя.

Ц/б

займ

Д51

К66,67

займ

Д58

К51

Организация Б может применить вид кредитования – получение кредита с помощью выпуска в обращение ценных бумаг (облигаций) в соответствии с нормами обращения и выпуска ценных бумаг. При этом в бухгалтерском учете организации Б возникает кредит счета 66,67 – краткосрочный или долгосрочный заем, по которому будут начисляться проценты, предусмотренные облигациями.

У организации А, которая приобретает ценные бумаги (облигации) организации Б они приходуются в учете как финансовые вложения, которые должны приносить доход.

***Вексель*** – это обязательства векселедателя (*простой вексель*), либо иного указанного в векселе плательщика (*переводной вексель*) выплатить при наступлении срока полученные взаймы денежные средства.

При этом отношения сторон *регулируются*:

1. Положением «О простом и переводном векселе», утвержденным постановлением ЦИК и СНК СССР от 7 августа 1937г. №104/1341

2. Законом РФ №48-ФЗ от 21 февраля 1997г. «О простом и переводном векселе»

Векселя *классифицируются*:

1. товарный вексель;

2. финансовый вексель.

Эта классификация основана на различиях экономического содержания природы векселя.

***Товарный вексель***, как правило, применяется как разрешение осуществить поставку продукции в кредит, при этом с покупателя возьмутся проценты, которые указаны в векселе.

***Финансовый вексель*** имеет характеристики облигации. Вексель выпускается в соответствии с определенными требованиями (как и облигации).

***Уступка права требования – договор цессии***

Уступкой требования является сделка, по которой передается право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства. Лицо, являющееся кредитором по сделке, при уступке права требования долга называется ***цедентом***. Новый кредитор – лицо, к которому преходи правол требования долга называется ***цессионарием***.

Цедент

Цессионарий

Передача права требования (уступка)

ст. 132,384,24,389 ГК РФ по договору цессии

должника, право требования долга к которому является предметом договора цессии, называют ***цессионаром***.

Объектом уступки права требования, как правило, является дебиторская задолженность, уступаемая цедентом цессионарию, при этом дебиторская задолженность, как правило, уступается с убытком для цедента. Возникает отрицательная разница по договору цессии, признаваемая убытком в бухгалтерском учете.

В момент перехода к покупателю права собственности на реализованные ценности продавец в своем учете отражает задолженность

Д62,76 К91

Дебиторская задолженность является составной частью имущества организации и в результате уступки права требования у цедента возникают доходы и расходы.

1. Отражается задолженность цессионария по договору уступки права требования

Д76 К91

2. Списывается дебиторская задолженность права требования, которая уступлена по договору цессии

Д91 К62

Цессионарий передает цеденту денежные средства либо иное имущество, то есть осуществляет финансовые вложения, приобретая право требования долга у третьего лица

Д58 К76

Оценивают приобретенное право требования на сумму всех фактических затрат, связанных с приобретением этого права.

## 2. Оценка финансовых вложений

финансовые вложении принимаются к учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, *приобретенных за плату* представляет собой фактические затраты организации по приобретению.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, *полученных организацией в счет взноса в уставный капитал*, признается их денежная оценка, указанная в учредительных документах.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, *полученных по договору бартера*, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Если финансовые вложения приобретаются *за валюту*, то они приходуются в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ, действующему на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

Фактические затраты в финансовые вложения определяются с учетом суммовых разниц.

Если финансовые вложения приобретаются *за счет заемных средств*, то проценты по кредиту или займу увеличивают стоимость финансовых вложений до момента принятия их к бухгалтерскому учету.

## 3. Учет поступления финансовых вложений

Первоначальная стоимость финансовых вложений учитывается на счете 58.

1. Финансовые вложения приобретены за плату

*Д58 К76 – договорная стоимость приобретения финансовых вложений*

2. Сумма прочих затрат, связанных с приобретением

*Д58 К76,71*

Для группировки затрат рекомендуется на счете 58 ввести субсчета, например, 58/1 «Приобретение финансовых вложений», а 58/2 «Финансовые вложения, принятые к учету в сумме фактических затрат».

Если *используются заемные средства* для приобретения финансовых вложений, то процент, начисленный по кредиту и займу увеличивает стоимость финансовых вложений до момента принятия их к бухгалтерскому учету.

1. Получен кредит или займ для приобретения финансовых вложений

*Д51 К66 1000*

2. Перечислены авансы в счет представления, приобретения финансовых вложений

*Д76/Авансы К51 1000*

3. Начислен процент по кредиту

*Д76 К66 76*

4. Оприходованы финансовые вложения

*Д58 К76 1076*

5. Перечислен процент по кредиту или займу

*Д66 К51 76*

6. Начислен процент по кредиту или займу в следующем отчетном периоде

*Д91 К66 76 (операционный расход)*

7. Перечислен процент

*Д66 К51 76*

Если возникает суммовая разница, то есть договор заключен в условных единицах.

1. Перечислены авансы под приобретение финансовых вложений

*Д76 К51 100*

2. Приняты к учету финансовые вложения по курсу на дату оприходования

*Д58 К76 120*

3. Погашена задолженность в виде суммовой разницы

– если в договоре оговаривается, что стоимость финансовых вложений определяется на дату перехода права собствнности

*Д76 К51 20*

– если в договоре оговаривается, что финансовые вложения или стоимость финансовых вложений покупатель определяет по курсу на дату перечисления, то

а. приняты финансовые вложения к учет, то есть произошел переход права собственности

*Д58 К76 120*

б. перечислены деньги

*Д76 К51 180*

в. списывается суммовая разница

*Д91 К76 60*

Если финансовые вложения приобретаются *за валюту*, то стоимость определяется в рублях по курсу, действующему на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

1. Приобретены и оприходованы финансовые вложения за валюту

*Д58 К52 30.000 / 1000$*

Либо

1. Приходуются финансовые вложнеия в момент перехода права собственности

*Д58 К76 30.000 / 1000$*

2. Перечислено с валютного счета в погашение задолженности поставщику

*Д76 К52 31.000 / 1000$*

3. Отражается курсовая разница по счету 76

*Д91 К76 1000*

Если *за валюту приобретены чеки, векселя и др*. платежные документы, то их стоимость в конце месяца пересчитывается по курсу на последнюю отчетную дату.

Финансовые вложения, *полученные безвозмездно* приходуются по рыночной стоимости как доходы будущих периодов

*Д58 К98 5.000.000*

Доходы будущих периодов списываются на счет 91 по мере получения процентов или дивидендов по ценным бумагам

*Д98 К91 (частями из 5.000.000)*

Финансовые вложения, полученные *по договору мены* в бухгалтерском учете рассматриваются как договор купли-продажи

1. Д58 К76 1000

2. Д62 К90,91 1000

3. Д76 К62 1000

Д90,91 К68 153

Если финансовые вложения вносятся *в счет взноса в уставный капитал*, то они приходуются по согласованной стоимости.

## 4. Последующая оценка финансовых вложений

Все финансовые вложения можно разделить на две группы:

1. финансовые вложения – ценные бумаги, по которым ***можно определить текущую рыночную стоимость*** ценной бумаги.

В этом случае корректировка в бухгалтерском учете на основании официальной котировки ЦБ производится ежемесячно или ежеквартально (элемент учетной политики). Разница в стоимости относится на счет 91 как операционный доход или расход.

*Д58 К91 – увеличение стоимости*

*Д91 К58 – уменьшение стоимости*

2. финансовые вложения – ценные бумаги, которые ***не котируются*** на рынке ценных бумаг. Организациям *разрешено* списывать разницу между фактической и номинальной стоимостью в течение срока их обращения как операционные доходы или расходы.

Пример. Организация приобретает облигации, номинальная стоимость которых 500, фактическая стоимость приобретения составила 300. Доход по облигациям осуществляется в 4 приема в сумме 10р.

1. Оприходованы облигации по фактической стоимости

*Д58 К76 (51) 300*

2. По учетной политике организации ценные бумаги, приобретенные по стоимости, отличной от номинала доводятся до номинала в течение срока их обращения

Разница = 500 – 300 = 200

Каждое списание = 200 / 4 = 50

Списывается разница фактической и номинальной стоимости облигаций в первый срок получения дохода

*Д58 К91 50*

3. Одновременно начисляется доход по облигациям

*Д76 К91 10*

По ***долговым ценным бумагам*** и предоставленным займам организация может рассчитывать их стоимость по *дисконтированной* *стоимости*. В бухгалтерском учете при этом записи не производятся.

Дисконтирование осуществляется по формуле:

, где

К – цена продажи облигации с дисконтом

Н – номинал

Т – число лет, по истечение которых облигация должна быть погашена

С – норма ссудного процента (ставка рефинансирования ЦБ с 11.01.2005 13%)

Н – К = дисконт, который представляет собой доход по данной облигации.

## 5. Учет выбытия финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений происходит в *случае*:

1. погашения;
2. продажи;
3. передачи безвозмездно;
4. вклад в уставный капитал другой организации;

Учет выбытия финансовых вложений ведется через счет 91.

Если выбывают ценные бумаги, по которым определена их текущая рыночная стоимость, они списываются по последней оценке, то есть по рынку.

Если выбывают финансовые вложения – ценные бумаги, по которым не определена их текущая стоимость, они могут выбывать и списываться тремя способами:

1. по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;

2. по средней первоначальной стоимости;

3. по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

+ см. приложение к ПБУ 19.

# Учет расчетов по оплате труда

1. *Системы, формы и виды оплаты труда. Исчисление заработной платы при различных формах оплаты труда.*
2. *Документация по учету использования рабочего времени, начислению и удержанию из заработной платы.*
3. *Порядок, место и сроки выплаты заработной платы.*
4. *Порядок расчета средней заработной платы.*
5. *Порядок расчета отпускных.*
6. *Расчет пособий по временной нетрудоспособности (больничных листов).*
7. *Удержания из заработной платы.*
8. *Синтетический учет труда и заработной платы.*
9. *Учет единого социального налога (ЕСН).*

## 1. Системы, формы и виды оплаты труда. Исчисление заработной платы при различных формах оплаты труда

Под ***заработной платой*** понимают вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполнения работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Заработная плата выплачивается только в рублях. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме не может превышать 20% общей суммы заработной платы.

Основным документом, устанавливающим отношения между работником и работодателем – Трудовой Кодекс РФ.

В настоящее время Трудовым кодексом установлены *3 системы оплаты труда*:

1. тарифная;

2. бестарифная;

3. смешанная.

***Тарифная система оплаты труда*** – это совокупность нормативов (внутренних и внешних), на основании которых производятся начисления.

К тарифной системе оплаты труда относятся:

1. повременная форма оплаты труда;

2. сдельная форма оплаты труда.

При ***повременной форме*** оплаты труда работнику установлен должностной оклад на месяц или тарифная ставка (рабочим) – размер заработной платы за единицу времени.

При ***сдельной форме*** оплаты труда оплата производится в соответствии с количеством изготовленной продукции и сдельных расценок.

При использовании ***бестарифной системы оплаты труда*** заработок работника зависит от конечных результатов работы предприятия или структуры подразделения, в котором он работает и от объема средств, направленных работодателем на оплату труда.

При бестарифной системе могут быть установлены различные коэффициенты в зависимости от образования, стажа, совмещения должностей, сложности работы, времени работы.

Смешанная система оплаты труда, в которой применяется как тарифная, так и бестарифная система. Например, система плавающих окладов, комиссионная форма оплаты труда, дилерский механизм.

Тарифная

Бестарифная

Смешанная

Повременная форма

Сдельная форма

простая повременная

повременно-премиальная

простая сдельная

сдельно-премиальная

косвенно сдельная

аккордная

сдельно-прогрессивная

Системы оплаты труда

***Заработная плата работников бюджетной сферы***

Работникам бюджетной сферы устанавливают должностной оклад в соответствии с единым тарифным справочником (сеткой) – ЕТС, в котором имеется 18 разрядов, каждый из которых отражает уровень профессиональной подготовки работника. Разряды устанавливаются в соответствии с квалификационными характеристиками. То есть каждому разряду соответствует определенный набор требований по образованию, стажу, переподготовке работников. Тарифные ставки ЕТС с 1 января 2005 года составляют.

|  |  |
| --- | --- |
| **Разряд** | **Заработная плата, руб.** |
| 1 | 720 |
| 2 | 804 |
| 3 | 888 |
| 4 | 984 |
| 5 | 1092 |
| 6 | 1212 |
| 7 | 1332 |
| 8 | 1464 |
| 9 | 1608 |
| 10 | 1764 |
| 11 | 1932 |
| 12 | 2088 |
| 13 | 2256 |
| 14 | 2424 |
| 15 | 2616 |
| 16 | 2808 |
| 17 | 3024 |
| 18 | 3240 |

***Коллективный договор*** – это правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения. Он заключается между работниками и работодателями в лице их представителей.

В коллективном договоре могут быть указаны:

1. формы, системы и размеры оплаты труда;

2. выплаты пособий, компенсаций;

3. механизм регулирования оплаты труда;

4. занятость, переобучение и т.д.;

5. рабочее время и время отдыха, продолжительность отпуска (отпуск устанавливается в календарных дня, продолжительность рабочей недели не может превышать 40 часов);

6. улучшение условий и оплата труда;

7. соблюдение интересов работников;

8. экологическая безопасность и охрана здоровья;

9. оздоровление и отдых;

10. порядок внесения изменений в коллективный договор;

11. забастовки и т.д.

В коллективном договоре указываются положения, если о них говорится в Трудовом кодексе.

Трудовым кодексом установлены официальные праздники, работа в которые запрещается.

В РФ с 1 января 2005г. установлены 12 дней официальных праздников:

1, 2, 3, 4 и 5 января – Новогодние каникулы;

7 января – Рождество Христово;

23 февраля – День защитника Отечества;

8 марта – Международный женский день;

1 мая – Праздник Весны и Труда;

9 мая – День Победы;

12 июня – День России;

4 ноября – День народного единства.

Продолжительность рабочего дня накануне праздничного дня уменьшается на 1 час для всех работников, в том числе и у которых установлен сокращенный рабочий день.

Если на время отпуска выпадает праздничный день, то продолжительность отпуска увеличивается на количество праздничных дней.

Ночным считается время с 22:00 до 6:00, каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере (по условиям коллективного договора).

Существуют два вида заработной платы:

1. основная: оплата за проработанное время, включая время простоя не по вине работника;

2. дополнительная заработная плата начисляется работнику за непроработанное время (отпуск, льготные часы подросткам, выполнение государственных и общественных обязанностей).

## 2. Документация по учету использования рабочего времени, начислению и удержанию из заработной платы

Постановлением Госкомстата РФ №1 от 5 января 2004 года утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты.

В соответствии с «Порядком применения унифицированных форм первичной документации», утвержденным Постановлением Госкомстата РФ №20 от 24 марта 1999, во все формы (кроме кассовых операций) организации могут вносить дополнительные реквизиты, при этом реквизиты утвержденных официально форм остаются без изменений.

***Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу*** – форма Т-1,1А применяется для оформления и учета принимаемого на работу работника (работников). В приказе указывается структурное подразделение, должность, испытательный срок и т.д. Приказ подписывается руководителем, объявляется работнику под расписку, на основании приказа заполняется ***личная карточка*** работника (Форма Т-2). В бухгалтерии на основании приказа открывается ***лицевой счет работника*** (Форма Т-54,54А).

***Личная карточка работника*** – форма Т-2, для государственных служащих – форма Т-2ГС (МС). Заполняется на основании приказа (Форма Т-1), где указываются паспортные данные, трудовой стаж, страховые свидетельства, образование, дополнительное образование, семейное положение.

***Штатное расписание*** – форма Т-3 применяется для оформления структуры, штатного состава, численности, наименования должностей, профессий, а также указывается в рублевой оценке оклад или процент от выручки, прибыли, коэффициент трудового участия (КТУ) и т.д.

***Учетная карточка научного и научно-педагогического работника*** – Форма Т‑4.

***Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу*** – Форма Т-5,5А применяются для оформления и учета перевода работников на другую работу (должность) в той же организации.

***Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику*** – Форма Т‑6,6А.

***График отпусков*** – Форма Т-7 применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков всех структурных подразделений организации на календарный год.

***Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора*** с работником (увольнением) – Форма Т-8,8А. Служит для оформления и учета увольнения работников, составления кадровой службой и передается в бухгалтерию для расчета с работником (компенсации, начисления за неиспользованный отпуск, удержания и т.д.). На основании приказа об увольнении делается запись в личной карточке (Форма Т-2), лицевом счете (Т-54), трудовой книжке, Форма Т-61 – записка-расчет, на основании которых производится окончательный расчет с работником.

***Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку*** – Форма Т9,9А. В документе указывается период командировки, место командировки, а также при необходимости, указываются источники оплаты сумм командировочных расходов.

***Командировочное удостоверение*** – Форма Т-10 является документом, удостоверяющем время пребывания в служебной командировке, пункт назначения. Командировочное удостоверение выписывается в одном экземпляре на основании приказа. после возвращения работник сдает командировочное удостоверение вместе с приложенными документами, подтверждающими расходы вместе с авансовым отчетом.

Форма Т-10А – ***Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении***, где указывается задание, а также краткий отчет о его выполнении. Указывается страна, город назначения и сроки командировки. служебное задание сдается в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом.

Форма Т-11 – ***Приказ (распоряжение) о поощрении работника.*** Указывается мотив поощрения, вид поощрения: благотворительность, подарок, премия и т.д.

Форма Т-12,13 – ***Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда***.

По трудовому кодексу, если сотруднику недоплачено, мы можем доплатить в любой момент. При переплате можно удержать только в течение месяца.

В табеле отмечается фактически отработанное время и неотработанное время каждым работником.

В табеле имеются условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Табель составляется в одном экземпляре уполномоченным на это лицом и подписываются в руководителем. Табель передается в бухгалтерию для начисления заработной платы.

Форма Т-49 – ***Расчетно-платежная ведомость*** применяется для расчета и выплаты заработной платы.

Форма Т-51,53 – ***Расчетная ведомость*** и ***Платежная ведомость***, в которых производятся другие расчеты и начисления суммы к выплате. После составления расчетно-платежной ведомости и платежной ведомости бухгалтер подсчитывает общую сумму заработной платы к выдаче, на титульном листе (справа) указывается общая сумма, подлежащая выплате и разрешающее указание руководителя на выдачу из кассы в течение трех дней заработной платы, считая и день получения денег из банка. По истечении срока выплаты заработной платы против фамилий работников, не получивших ее, делается отметка «Депонировано». В конце платежной ведомости на итоговые суммы начислений, удержаний, выданной заработной платы, а также депонированной заработной платы составляются бухгалтерские проводки и, кроме того, на общую сумму выданной заработной платы составляется расходный кассовый ордер, дата и номер которого указывается в расчетно-платежной ведомости.

Если заработная плата выдается по доверенности, то в расчетно-платежной ведомости указывается номер предъявленного документа (паспорта), доверенность подкалывается к расчетно-платежной ведомости, в ведомости проставляется подпись лица, получившего деньги.

Форма Т-53А – ***Журнал регистрации платежных ведомостей***, где регистрируется номер платежной ведомости, а также произведенные выплаты.

Форма Т-54,54А – ***Лицевой счет***, где отражается ежемесячно сведения о заработной плате, выплаченной работнику в течение календарного года. Используется для составления отчетности в статистику и для внутрипроизводственного контроля.

Форма Т-60 – ***Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику***, применяется для расчета отпускных.

Форма Т-61 – ***Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником***. Применяется для расчета причитающейся заработной платы и других выплат.

Форма Т-73 – ***Акт о приемке работ***, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы, является основанием для расчета поэтапно выполненных работ.

## 3. Порядок, место и сроки выплаты заработной платы

Трудовым кодексом установлена обязанность работодателя в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за определенный срок.

Форма расчетного листка разрабатывается организацией самостоятельно. Заработная плата выплачивается в месте выполнения работы. В соответствии с Трудовым кодексом заработная плат должна выплачиваться не реже, чем каждые ½ месяца, в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка или коллективным договором (статья 136 ТК РФ).

Оплата отпуска производится не позднее, чем за 3 дня до его начала.

При совпадении дня выплаты зарплаты с выходными, заработная плата выплачивается накануне этого дня.

## 4. Порядок расчета средней заработной платы

В соответствии с Трудовым Кодексом РФ работникам производятся начисления (в 18 случаях) из расчета средней заработной платы. Средний заработок рассчитывается при расчете отпускных, пособий по временной нетрудоспособности, командировочной заработной платы, выплаты выходного пособия, простоя по вине работодателя, направления на повышение квалификации, при признании увольнения работника незаконным, время участия в забастовках, оплата участия работника в комиссиях по трудовым спорам.

Порядок расчета средней заработной платы установлен статьей 139 ТК РФ, а также Постановлением правительства №213 от 11.04.2003.

При *расчете отпускных* для расчета среднего заработка берутся 3 месяца. Предшествующие событию. Для *всех остальных случаев* расчетный период составляет 12 месяцев, предшествующих выплате (с 1 до 1 числа).

В расчет сумм, учитываемых при исчислении среднего заработка, входят все начислении и выплаты, предусмотренные системой оплаты труда:

1. заработная плата, начисленная работнику по тарифным ставкам;

2. заработная плата, начисленная по сдельным расценкам;

3. комиссионные вознаграждения;

4. разница в должностных окладах;

5. премии и вознаграждения по итогам работы за год или выслугу лет (п.2 Постановления №213).

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время:

1. болезни и начисления пособий по временной нетрудоспособности;

2. командировок;

3. простоя по вине работодателя;

4. участия работника в забастовке и не выполнения своей работы.

Пример 1. Работник поступил на работу 2 июля 2004г. Ему установлен оклад 6.000р. В первый же день работы работник направлен в служебную командировку на 5 рабочих дней.

1. Определяется среднедневной заработок исходя из должностного оклада

6000 / 23 = 260,87 (по количеству рабочих дней)

2. Сумма заработной платы за время командировки равна

260,87\*5=1304,35

Пример 2. Работник направлен в командировку с 15 июля на 10 рабочих дней

1. Средняя заработная плата в июле

6000 / 23 = 260,87

2. Рассчитывается сумма начисленной заработной платы со 2 по 14 июля:

260,87 \* 9 = 2347,83

3. Средняя заработная плата за фактически отработанны дни равна

2347,83 / 9 = 260,87

4. Сумма заработной платы за время командировки равна

260,87 \* 10 = 2608,7

Пример 3. 10 сентября работник направлен в командировку на 5 рабочих дней. Расчетный период июль, август (оба месяца отработаны полностью).

1. Средняя заработная плата за два месяца

 (по количеству фактически отработанных дней за 2 месяца)

2. Заработная плата за время командировки

5 \* 266,80 = 1334,00

Рассчитать сумму заработной платы за сентябрь, который отработан полностью, их них 5 дней работник находился в командировке

1. Сумма заработной платы за время командировки

266,80 \* 5 = 1334,00

2. Начислена заработная плата за сентябрь



3. Начислено в сентябре

1334,00 + 4636,36 = 5970,36

Пример 4. Рассчитать сумму средней заработной платы, сохраненной работнику за время командировки (10 дней), если 12 месяцев, предшествующих событию работник отработал полностью. Должностной оклад работника 6000р., количество рабочих дней 249. В период 12 месяцев работнику начислена премия по итогам работы за год 12.000р., квартальные премии 4500, 8000, 8500 и 9000.

При расчете среднего заработка будут включатся:

– в размере 1/12 за каждый месяц, если премия начислена как годовое вознаграждение или по итогам работы за год;

– квартальные премии в полном объеме (в месяц начисления).

1. Сумма заработной платы за год (12 месяцев)



2. Средняя дневная заработная плата

114.000 / 249 = 457,83

3. Заработная плата за время командировки

457,83 \* 10 = 4578,30

Пример 5. Работник из 12 предшествующих месяцев 2 месяца брал отпуск без сохранения содержания, но премии начислены прежние. Количество фактически отработанных дней 205.

1. Среднедневная заработная плата



2. Заработная плата за время командировки

487,80 \* 10 = 4878,0

## 5. Порядок расчета отпускных

Каждый работник согласно Трудовому кодексу имеет право на отпуск, в течение которого работник свободен от выполнения своих трудовых обязанностей, за ним сохраняется его должность и средний заработок.

*Отпускные выплачиваются* не позднее чем за 3 дня до начала отпуска. Для расчета отпускных необходимо рассчитать средний заработок (статья 139 ТК + Постановление №213). Расчетный период составляет 3 календарных месяца, предшествующих отпуску (с 1 по 1 числа). В исключительных случаях расчетным периодом может быть 12 календарных месяцев.

Если расчетный период отработан полностью, то сумма фактически начисленной заработной платы за 3 месяца делится на 3 и на коэффициент 29,6 (среднемесячное количество календарных дней).

В соответствии с ТК РФ отпуск должен устанавливаться в календарных днях не менее 28 календарных дней. В исключительных случаях он может предоставляться в рабочих днях.

Полученный средний заработок умножается на количество дней отпуска.

Пример:

Рассчитать сумму отпускных работнику, которому предоставлен отпуск на 28 календарных дней с 19 апреля 2005 г. по 19 мая 2005 года. В расчетном периоде – январь, февраль, март, отработано полностью, имея должностной оклад 10000 руб.

1) Средняя заработная плата = 

2)Сумма отпускных = 337,84 \* 28 = 9459,52 (Д20 К70)

Если расчетный период отработан не полностью (п.4 – Положения №213): болезнь, командировка, прогул, то для расчета средней заработной платы можно применись следующую формулу:

, где

3п – заработная плата за полностью отработанный расчетный период;

3н – заработная плата за не полностью отработанный период;

Рдн – рабочие дни при 5-ти дневной рабочей неделе;

1,4 – коэффициент пересчета рабочих дней в календарные дни, т.е. 7/5



Пример:

Работник уходит в отпуск с 30 июня на 28 календарных дней. В расчетном периоде: в мае с 12 по 25 (14 календарных дней) работник был на больничном, апрель отработан полностью, в мае с 5 по 7 работник брал отпуск без сохранения содержания.

В расчетном периоде работнику начислена заработная плата в сумме 25.000



Если в расчетном периоде работнику *не начислялась заработная плата* или у него не было фактически отработанных дней, то для расчета среднего заработка берутся 3 месяца предшествующие расчетным.

Если работник *не имел заработка* и не работал *ни в течении трех месяцев расчетного периода, ни до него,* то его средний заработок определяется на основании заработной платы за фактически отработанные дни до ухода в отпуск.

Если работник, *не отработав в организации ни одного дня*, сразу уходит в отпуск (если поступил на работу в порядке перевода), то его средняя заработная плата рассчитывается исходя из установленного должностного оклада или тарифной ставки.

В расчет среднего заработка включаются премии и вознаграждения фактически начисленные за расчетный период:

– ежемесячные – не более одной за один и те же показатели;

– квартальные – не более 1/3;

– полугодовые – не более 1/6;

– по итогам работы за год – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода, при этом *не имеет значение в каком месяце эти вознаграждения выплачены*. (п.14 Положения №213).

Пример:

Работник уходит в отпуск с 20 августа 2005г. на 28 календарных дней. В в расчетном периоде начислено: в мае 12.000, в июне 12.000, в июле 12.000. Расчетный период отработан полностью. Начислена премия в январе 2400 – премия по итогам работы за 2004 год и 1200 – вознаграждение за выслугу лет. В июле начислена премия 900 за 1 полугодие 2005г., в июле начислена премия 10.000 за успешное выполнение задания руководства.



 (за 28 календарных дней)

Если расчетный период отработан не полностью премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде.

Пример:

Работник уходит в отпуск 15 июня 2005г. на 28 календарных дней. В расчетном периоде в марте, который отработан полностью, начислено 12000, в апреле фактически отработано 12 рабочих дней – заработная плата 6545,40. В апреле работнику начислена премия – 3000 за выполнение плана грузоперевозок в 1 квартале и 600 – за экономию бензина в 1 квартале. Май отработан полностью, начислена заработная плата 12000. (в расчетном периоде 62 рабочих дня).



*Сумма* = 441,64 \* 28 = 12365,92

Если в расчетном периоде *повышена заработная плата* то средний заработок рассчитывается с учетом повышения. Применяется коэффициент повышения заработной платы.

Пример:

Работник уходит в отпуск с 15 июля на 28 календарных дней. В июне в организации произошло повышение заработной платы в соответствии с которым оклад увеличился с 11.000 до 13.000. Расчетный период отработан полностью.

Для определение среднего заработка определяется коэффициент повышения = 13000 / 11000 = 1,18



*Сумма* = 438,74 \* 28 = 12284,72

Если повышение произошло с 1 июля, то повышающий коэффициент не применяется, если увеличение произошло с 21 июля, то производится перерасчет отпускных. Дни отпуска, относящиеся к периоду повышения, пересчитываются с учетом изменения заработной платы.

Пример:

Работник поступает на работу 9 сентября. Ему установлен оклад 6600, по договоренности с администрацией работнику предоставлен отпуск с 29 сентября на 28 календарных дней. В сентябре отработано 14 рабочих дней по пятидневной рабочей неделе.

1. Работнику начислена заработная плата за 14 отработанных дней с учетом того, что в сентябре 22 дня рабочих.



2. В сентябре отработано 14\*1,4=19,6 календарных дней.

3. *Ср.з/п* = 4200/19,6=214,29.

4. Сумма = 214,29 \* 28 = 6000,12

Пример:

Если работник принят на работу 1 января, ему установлен оклад 6600. С 1 по 9 сентября был в командировке, 29, 30 сентября – отпуск «за свой счет», с 1 октября ему предоставлен отпуск на 28 календарных дней. С начала года работник полностью отработал рабочее время.



Сумма = 220,81 \* 28 = 6182,68

## 6. Расчет пособий по временной нетрудоспособности (больничных листов)

**Нормативная база**: Положение «О порядке обеспечения пособий по государственному социальному страхованию» №13-6 от 12.11.84г., утвержденное Постановлением президиума ВЦСПС. Действует в части, не противоречащей другим.

Закон РФ «О бюджете фонда социального страхования РФ на 2005г» №202‑ФЗ от 29.12.2004г.

Постановление Минтруда №89 от 24.12.2003г «Об исчислении среднего заработка при расчете пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам».

Постановление правительства РФ №213 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

***Источником*** оплаты непроработанного времени в связи с временной нетрудоспособностью (болезнью, родами, уходом за ребенком) являются средства Фонда Социального Страхования и собственные средства предприятия (за первые 2 дня болезни).

*Начислена заработная плата Д20 К70 10.000*

*Начислен ЕСН (в т.ч. в ФСС 3,2%) Д20 К69 2600*

*Начисляется больничный (из средств предприятия) Д20 К70 500*

*Начисляется больничный (из ФСС) Д69 К70 1500*

Расчет пособий зависит от средней заработной платы, рассчитанной за последние 12 месяцев, предшествующих событию, а также от стажа работы при непрерывном стаже работы:

– до 5 лет – пособие начисляется в размере 60% от средней заработной платы;

– до 8 лет – пособие начисляется в размере 80% от средней заработной платы;

– свыше 8 лет – пособие начисляется в размере 100% от средней заработной платы.

В соответствии с Закон РФ «О бюджете фонда социального страхования РФ на 2005г», с 1 января 2005г пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия в связи с несчастным случаем на производстве) увеличен с 11700 до 12480 в расчете на месяц.

Если работник в течение 12 месяцев, предшествующих событию, *фактически отработал менее трех месяцев* работник имеет право на получение пособия из расчета среднего заработка, равного МРОТ за месяц (720р).

Для ***расчета пособия***, необходимо:

1. определить, имеет ли работник право на расчет пособия исходя их среднего заработка или пособие не должно превышать МРОТ;

2. определяем фактический заработок в расчетной периоде и фактическое время, в течении которого он был получен;

3. производится расчет средней заработной платы;

4. определяется размер пособия в зависимости от стажа работы (пособие по беременности и родам составляет 100% заработка, независимо от стажа!)

5. определяется максимальная величина дневного пособия из расчета ограничения 12480;

6. определяется сумма пособия рассчитанная путем умножения средней заработной платы на дни нетрудоспособности;

При расчете среднего заработка, учитываются те начисления от которых рассчитывался ЕСН.

Пример.

Работник был нетрудоспособен с 12.01.05 по 17.01.05 (5 рабочих дней). Его непрерывный трудовой стаж 6,5 лет. Он постоянно работает с ноября 2003 года. Количество рабочих дней с 1 января по 31 декабря 2004 года равно 250. За это время ему начислено 150.000.

1. Имеет право на расчет среднего заработка от начисленных сумм.

2. Заработная плата фактическая ежедневная = 150.000/250 = 600

3. Средняя заработная плата равна = 150.000/250 = 600

4. Средняя заработная плата с учетом стажа равна = 600\*0,8 = 480

5. 12480/15 = 832 – средняя заработная плата, рассчитанная по количеству рабочих дней в месяце нетрудоспособности

6. Сумма пособия за счет предприятия = 480\*2 = 960

Д20 К70 – 960

Сумма пособия за счет ФСС = 480\*3 = 1440

*Д69/1 К70 – 1440*

## 

## 7. Удержания из заработной платы

В соответствии со статьей 137 ТК из заработной платы работника ***могут быть удержаны суммы***:

1. для возмещения неотработанного аванса;

2. для погашения не израсходованного аванса по командировке;

3. для возврата сумм излишки выплаченных в результате счетных ошибок;

4. при увольнении как компенсация не отработанного отпуска;

Работодатель в праве принятия решения об удержании не позднее одного месяца со дня срока расчетов с работном.

Статьей 138 ТК устанавливаются ***ограничения размера удержаний***. Удержание не может превышать 20% – в случаях предусмотренных законом (алименты и др.); 50% – в других случаях предусмотренных законом. В исключительных случаях удержание может достигать 70%.

### Налог на доходы физических лиц

Из сумм начисленной заработной платы производят ***удержания налогов*** – НДФЛ, когда объектом обложения является заработная плата.

Налоговые ставки установлены в размере:

13% – в отношении большинства доходов;

30% – в отношении доходов физических лиц, не являющимися гражданами РФ;

6% – в отношении доходов от долевого участия в других организациях;

35% – от стоимости выигрышей, призов, участия в конкурсах.

В соответствии со статьей 23 НК РФ НДФЛ удерживается с доходов, полученных работником от источников в РФ.

Для ***исчисления налогооблагаемой базы*** по НДФЛ производятся:

1. стандартные вычеты (производятся организацией);

2. социальные налоговые вычеты (производятся налоговым органом);

3. имущественные налоговые вычеты (производятся налоговым агентом);

4. профессиональные налоговые вычеты (производятся налоговым агентом, а при его отсутствии налоговым органом).

***Стандартные налоговые вычеты*** (ст.218 НК РФ) производятся:

1. в размере 3000 р. за каждый месяц инвалидам, чернобыльцам и т.д.

2. в размере 500 р. в мес. героям Советского Союза и РФ, участникам ВОВ

блокадникам и т.д.

3. в размере 400 р. в мес. производятся налогоплательщиком не перечисленным в пп. 1–2, когда их доход нарастающим остатком с начала года не превысил 20000 р.

4. в размере 600 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на:

– каждого ребенка (до 18 лет либо до 24 лет – учащегося дневного отделения вуза) у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей;

– каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями.

Этот вычет действует до месяца, в котором доход нарастающим остатком с начала года не превысил 40000 р.

Пример:

Заработок: январь – 10.000; февраль – 9.000; март – 8.000; апрель – 5.000

Январь: НОБ = (10000-400) = 9600

НДФЛ = 9600\*13%=1248

Февраль: НОБ = (9000-400) = 8600

НДФЛ = 8600\*13% = 1118

Март: Сумма дохода = 27000 (налоговый вычет не предоставляется)

НОБ = 8000

НДФЛ = 8000\*13% = 1040

Д70 К68 – удержан НДФЛ

### Неотработанные дни оплаченного отпуска

Если работник увольняется до истечения рабочего года (11 месяцев работы), в счет которого ему был предоставлен отпуск, то сумма отпускных, приходящаяся на неотработанное время удерживается из его заработной платы.

Пример:

Работник поступил на работу 5 ноября 2004 года. С 10 мая по 7 июня 2005 года ему предоставлен отпуску на 28 календарных дней. 31 июля 2004 года работник увольняется. Среднедневной заработок 15 рублей. В июле работнику начислено 4440. В июле стандартные налоговые вычеты не применяются. На день увольнения отработал 26 дней, то есть для расчета они принимаются за целый месяц.

Количество не отработанных месяцев составит:

11 – 8 = 3

Количество дней отпуска, за которые может быть удержана заработная плата

28/11\*3=7,64

Сумма удержания 150\*7,64=1200

*Д70 К20 1200 – удержано за неотработанные дни отпуска*

Сумма к выплате

4440–1200 = 3240

### Своевременно не возвращенные суммы, полученные подотчет

Командировочные по которым установлены 3 дня для сдачи авансового отчета по командировке, по истечении которых бухгалтерия имеет право удержать суммы, выданные в подотчет, а также суммы, выданные в подотчет на хозяйственные нужды, по которым работник не отчитался в срок, установленный организацией.

### Алименты (удержания по исполнительным листам)

Основанием для удержания алиментов является полученный бухгалтерией документ, устанавливающий размер удержания (исполнительный лист).

Удержание производится после удержания НДФЛ и сумма, подлежащая взысканию в уплату алиментов, не может превышать 70% с учетом НДФЛ.

Пример:

Иванов в январе 2004г отработал полностью. Имеет оклад 18000, премия 1000. По исполнительному листу у него удерживаются алименты в размере 1/4 заработной платы. Рассчитать сумму начисленной, сумму удержанной заработной платы и сумму к выдаче.

Начислено заработной платы = 18000 + 1000 = 19000

НДФЛ = (19000–300–300)\*0,13 = 2392

Алименты = (19000-2392) / 4 = 4152

*Д70 К76 4152 – удержаны алименты*

К выдаче = 19000-2392-4152 = 12456

### Удержание в связи с причинением материального ущерба организации

С работниками должен заключаться договор о полной или частичной материальной ответственности.

*Удержание производится Д70 К73,28*

### Удержание в счет погашения предоставленного работнику займа

*Д70 К73/1*

### Удержание в связи с заявлением работника

Например, перечисление сумм на сберегательную книжку, профсоюзные взносы, взносы в благотворительные фонды и т.д.

*Д70 К76*

## 8. Синтетический учет труда и заработной платы

1. Начислена заработная плата работником основного, вспомогательного производства, работникам цехов, заводоуправления, а также отпускные

*Д20,23,25,26 К70*

2. Начислена заработная плата работникам, участвующим в строительстве, грузчикам при разгрузке сырья и готовой продукции

*Д08,10,44 К70*

3. Начислена материальная помощь, премия, заработная плата за счет целевого финансирования

*Д86 К70*

4. Начислена материальная помощь или премия за счет собственных средств организации или за условия премирования, непредусмотренные в коллективном договоре

*Д91(84) К70*

(счет 84 используется, если использование нераспределенной прибыли прошлых лет разрешено учредительными документами)

5. Начислен ЕСН (26%)

*Д20,23,25,26,08,10,44 К69/1, 69/2, 69/3*

6. Начислено пособие по временной нетрудоспособности

*Д69/1 К70*

7. Удержание из заработной платы суммы НДФЛ, алиментов, профсоюзных взносов, возмещения материального ущерба, за неотработанный отпуск, за предоставленный займ, за брак и т.д.

*Д70 К68,76,73/2,20,73/1,28*

8. Депонируется заработная плата

*Д70 К76*

Депонированная заработная плата хранится в течение 3-х лет (срок исковой давности по ТК) по истечении которых невостребованная заработная плата относится на доходы организации

*Д76 К91*

9. Выдано из кассы, перечислено на кредитную карту или на счет в банке

Д70 К50,51

## 9. Учет единого социального налога (ЕСН)

***Налогоплательщиками*** ЕСН являются организации, индивидуальные предприниматели, адвокаты, крестьянские фермерские хозяйства и т.д.

***Объектом*** или ***налогооблагаемой базой*** являются суммы выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц организациями.

***Не подлежат*** налогообложению:

– пособие по временной нетрудоспособности;

– компенсационные выплаты, в том числе компенсация за неиспользованный отпуск;

– командировочные;

– материальная помощь и т.д.

Ставки налога изменены с 1 января 2005 и составляют для организаций и частных предпринимателей:

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

│Налоговая │Феде- │Фонд │ Фонды обязательного │ Итого │

│база на │ральный │социаль- │ медицинского страхования │ │

│каждое │бюджет │ного ├──────────────┬───────────┤ │

│физичес- │ │страхо- │ Федеральный │Территори- │ │

│кое лицо │ │вания │ фонд │альные │ │

│нарастаю- │ │Россий- │обязательного │фонды │ │

│щим ито- │ │ской │ медицинского │обязатель- │ │

│гом с │ │Федера- │ страхования │ного │ │

│начала │ │ции │ │медицин- │ │

│года │ │ │ │ского │ │

│ │ │ │ │страхо- │ │

│ │ │ │ │вания │ │

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

│ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │ 5 │ 6 │

└──────────┴─────────┴─────────┴──────────────┴───────────┴───────────┘

До 280000 20,0 3,2 0,8 процента 2,0 26,0

рублей процента процента процента процента

От 280001 56000 8960 2240 рублей + 5600 руб- 72800 руб-

рубля рублей + рублей + 0,5 процен- лей + 0,5 лей + 10,0

до 600000 7,9 1,1 та с суммы, процента с процента с

рублей процента процента превышающей суммы, суммы,

с суммы, с суммы, 280000 рублей превышаю- превышающей

превы- превы- щей 280000 280000

шающей шающей рублей рублей

280000 280000

рублей рублей

Свыше 81280 12480 3840 рублей 7200 104800

600000 рублей + рублей рублей рублей +

рублей 2,0 2,0 про-

процента цента с

с суммы, суммы,

превы- превышающей

шающей 600000

600000 рублей.

рублей

Сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет уменьшается на сумму начисленных за этот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – налоговый вычет. Исходя из тарифов предусмотренных Законом «Об обязательном пенсионном страховании». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога.

В соответствии с законом «Об обязательном пенсионном страховании» №167-ФЗ работникам на их счета работодателями перечисляются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в части:

1. на финансирование страховой части трудовой пенсии;

2. на финансирование накопительной части трудовой пенсии.

Процент, перечисляемый в пенсионный фонд зависит от возраста работника и сумм начисленной заработной платы и составляет для организаций и частных предпринимателей:

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

│База для │Для лиц 1966 года │ Для лиц 1967 года │

│начисления │рождения и старше │ рождения и моложе │

│страховых взно- ├──────────────────┼────────────────┬───────────────┤

│сов на каждое │на финансирование │на финансирова- │на финансиро- │

│физическое │ страховой части │ние страховой │вание накопи- │

│лицо нарастающим │ трудовой пенсии │части трудовой │тельной части │

│итогом с начала │ │пенсии │трудовой │

│года │ │ │пенсии │

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

│ 1 │ 2 │ 3 │ 4 │

└─────────────────┴──────────────────┴────────────────┴───────────────┘

До 280000 рублей 14,0 процента 8,0 процента 6,0 процента

От 280001 рубля 39200 рублей + 22400 рублей + 16800 рублей +

до 600000 5,5 процента с 3,1 процента 2,4 процента

рублей суммы, превышаю- с суммы, пре- с суммы, превы-

щей 280000 рублей вышающей шающей 280000

280000 рублей рублей

Свыше 600000 56800 рублей 32320 рублей 24480 рублей;

рублей

Организации ***обязаны вести учет***:

– сумм начисленных выплат и вознаграждений;

– сумм налога относящегося к ним;

– сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу.

Учет ведется по «Индивидуальной карточке учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 20\_\_ год».

Итоговые суммы индивидуальных карточек, служит основанием для заполнения декларации по ЕСН и отчету в пенсионный фонд.

# Учет затрат на производство или расходов по обычным видам деятельности

1. *Затраты на производство, их характеристика. Калькуляция себестоимости продукции.*
2. *Учет прямых и косвенных затрат их характеристика. Методы учета затрат.*
3. *Организация аналитического учета затрат на производство.*
4. *Учет вспомогательного производства.*
5. *Учет производственных потерь.*
6. *Учет незавершенного производства (НЗП).*
7. *Учет затрат обслуживающего производства и хозяйства.*
8. *Учет затрат с применением счета 40 «Выпуск продукции».*

**Нормативная база:** ПБУ 10/99 «Расходы организации», где сказано, что организация самостоятельно разрабатывает учет затрат на производство.

## 1. Затраты на производство, их характеристика. Калькуляция себестоимости продукции

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции сырья, материалов, топлива, электроэнергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство (работы, услуги) и их реализацию.

***Затраты группируются*** по статьям (всего 30) в том числе:

1. на подготовку и освоение производства;

2. непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства;

3. связанные с изобретательством и рационализацией, изготовлением опытных образцов и моделей организацией выставок, конкурсов;

4.связанные с обслуживанием процесса производства;

5. по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;

6. связанные с управлением производством;

7. выплаты, предусмотренные законодательством о Труда (Трудовой Кодекс, коллективный договор, оплата очередных и дополнительных отпусков и за выполнение государственных обязанностей);

8. отчисления на соц.нужды (ЕСН);

9. на воспроизводство основных производственных фондов в форме амортизационных отчислений.

В себестоимость ***включаются также***:

– потери от брака, от простоев по внутренним производственным причинам;

– недостачи материальных ценностей в производствах и на складах, в пределах норм естественной убыли.

В себестоимость продукции не (относят на 91 счет):

– затраты по аннулированным производственным заказам;

– заказ на производство, не давшее продукции, а также на содержание законсервированного производства (например, построенная автостоянка, которой не пользуются);

– судебные издержки, арбитражные сборы, штрафы, пени, неустойки;

– убытки от списания безнадежных долгов и т.д..

В соответсвии с п.8 ПБУ 10/99 затраты ***группируются*** в соответствии с их экономическим содержанием ***по элементам***:

1. материальные затраты;

2. затраты на оплату труда;

3. отчисления на социальные нужды;

4. амортизация;

5. прочие затраты.

На предприятиях ***планирование и организация учета затрат*** может осуществляться в следующем порядке:

1. по отношению к себестоимости (прямые и косвенные);

2. по видам продукции (работ, услуг);

3. по месту возникновения затрат (производствам, цехам);

4. по видам расходов (элементы и статьи)

Система счетом бухгалтерского учета обеспечивает учет затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами.

## 2. Учет прямых и косвенных затрат их характеристика. Методы учета затрат

см. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях с. 411-425

## 3. Организация аналитического учета затрат на производство

см. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организациях с. 426-442

Данные аналитического учета затрат являются базой для исчисления фактической себестоимости, а также анализа, контроля, планирования и управления. Аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции, в разрезе статей калькуляции и месту возникновения затрат. Организация аналитического учета на предприятиях осуществляется на основании внутрифирменных правил, методик, положений.

## 4. Учет вспомогательного производства

К вспомогательным производствам относятся инструментальный, ремонтный и прочие цеха, в т.ч. гараж.

Вспомогательные производства могут быть простыми и сложными.

Простое производство, в котором выпускается однородная продукция (например пар или сжатый воздух). Затраты при этом учитываются по статьям, нормам, отклонениям. Выпуск продукции учитывается с применением счетом 20, 43 или 91.

Учет затрат вспомогательного производства ведется на счете 23.

Услуги, оказываемые вспомогательным производством основным потребителям, оцениваются по фактической себестоимости.

Затраты во вспомогательном производстве отражаются:

*Д28 К10,70,69,02,05,25,26,76*

После подписания акта все расходы списываются на счет 20, 43 или 91.

## 5. Учет производственных потерь

Для учета производственных потерь и себестоимости забракованных изделий, а также расходов по исправлению брака, применяется счет 28, по дебету которого отражаются все затраты по выявленному браку, по кредиту отражаются суммы, которые относят на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования), суммы, подлежащие взысканию с виновников, суммы, которые списываются на затраты как потери от брака.

В зависимости от места обнаружения, брак подразделяется на:

– внутренний (выявленный на производстве);

– внешний (выявленный за пределами производства).

Брак оформляется извещением или актом, в котором отмечают количество принятых и годных изделий и забракованных.

1. Обнаружен брак в производстве или за пределами

*Д28 К20,43*

2. Произведены расходы по исправлению брака

*Д28 К10,70,69…*

3. Брак приходуется по цене возможного использования

*Д10,43 К28*

4. Приходуется брак после исправления

*Д20 К28*

5. Удерживается из заработной платы виновников брака

*Д70 К28*

6. Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 28 выявляются окончательные потери от брака, которые списываются

*Д20 К28*

Пример:

Оформить бухгалтерскими записями следующую ситуацию. В отчетном периоде в основном производстве обнаружен брак, цена которого по данным бухгалтерского учета 4000, на эту сумму брак приходуется. По результатам работы комиссии с виновников брака удержано ¼ стоимости брака. На исправление брака затрачено материалов на сумму 500, электроэнергии на 120, начислено заработной платы работникам за исправление брака 900, начислен ЕСН, часть забракованных изделий приходуется на склад как материалы по цене 2500, оставшийся брак возвращается в основное производство для дальнейшей переработки как исправленный.

1. Д28 К20 4.000 – обнаружен брак в производстве

2. Д70 К28 1.000 – удержано в возмещение ущерба от брака

3. Д28 К10 500 – израсходовано материалов на исправление брака

4. Д28 К60 120 – израсходовано электроэнергии (акцептован счет Мосэнерго)

5. Д28 К70 900 – начислена заработная плата работникам за исправление брака

6. Д28 К69 320 – начислен ЕСН

7. Д10 К28 2500 – оприходован брак как матриалы

8. Д20 К28 2340,4 – возвращен брак в основное производство для дальнейшей переработки

## 6. Учет незавершенного производства (НЗП)

В процессе производства, как правило, имеет место неоконченный процесс по выпуску продукции (работ, услуг), поэтому остаются неиспользованными материалы, зарплата, амортизация и прочие затраты, которые в совокупности составляют НЗП.

Для определения фактической себестоимости изготовленной продукции, необходимо определить затраты на конец отчетного месяца, которые переходят как остаток (НЗП) на начло следующего месяца. Для определения этих остатков применяют несколько методов оценки, наиболее распространенный – это инвентаризация остатков и расчет остатков по технологическим картам.

Зная НЗП рассчитывают факт себестоимость готовой продукции по формуле:

Факт с/с = Сн + ОбД – Ск – Брак – Экономия

Если специфика учета затрат позволяет определить себестоимость готовой продукции (работ, услуг), то НЗП в бухгалтерском учете определяется расчетным путем.

Пример:

Определить себестоимость выпущенной из производства готовой продукции и сданной на склад в декабре 2004г., зная, что стоимость НЗП на 01.12.2004 составляет 2.600. В декабре в основном производстве было израсходовано:

1. материалов на 18.000

2. топлива на 12.500

3. электроэнергии на 16.200

4. канцелярских товаров на 12.400

5. начислено заработной платы основным производственным рабочим 17.000

6. начислен ЕСН на заработную плату 26%

7. обнаружен брак в основном производстве на 1750

8. начислена амортизация по основным фондам 1122

9. удержано банком за обслуживание 750

10. оприходованы на склад отходы основного производства по цене возможного использования 1400

По данным инвентаризационной комиссии стоимость НЗП на конец декабря составила 2020.

1. Д20 К10 18.000 – израсходованы материалы

2. Д20 К10 12.500 – отпущено топливо

3. Д20 К60,10 16.200 – отпущено электроэнергии

4. Д20 К10 12.400 – израсходовано канцелярских товаров

5. Д20 К70 17.000 – начислена заработная плата основным производственным рабочим

6. Д20 К69 4420 – начислен ЕСН (26%)

7. Д28 К20 1750 – обнаружен брак в производстве

8. Д20 К02 2082 – начислена амортизация по основным фондам

9. Д20 К71 6100 – принят авансовый отчет по нормам

10. Д91 К71 2600 – принят авансовый отчет сверх норм

11. Д91 К51 750 – расходы по обслуживанию банка

12. Д10 К20 1400 – оприходованы отходы на склад

С/с вып.прод. = 2600+18.000+12.500+16.200+12.400+17.000+4.420+2.082+6.100–

–2.020–1.750–1.400=86.132

## 7. Учет затрат обслуживающего производства и хозяйства

Учет затрат обслуживающего производства и хозяйства ведется на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», где могут учитываться затраты находящихся на балансе предприятия:

1. жилищно-коммунальных хозяйств (общежития, бани, химчистки);

2. мастерские бытового обслуживания;

3. столовые, буфеты;

4. детские дошкольные учреждения;

5. дома отдыха, санатории, пансионаты, медицинские санитарные части;

6. НИИ и конструкторские подразделений.

По дебету счета 29 учитываются все прямые расходы, связанные с выпуском продукции или оказанием услуг. Сумма этих затрат показывает себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг), которая списывается в дебет счетов:

1. учета затрат подразделений потребителей

*Д23 К29*

2. в дебет счета 90 при реализации (продаже) сторонним потребителям и частным лицам, если эти работы (услуги) указаны в учредительных документах;

3. в дебет счета 91 для учета источников покрытия затрат за счет прибыли или если эти работы и услуги не указаны в учредительных документах.

Сальдо по счету 29 может быть списано:

*Д84 К29*, т.е. на нераспределенную прибыль прошлых лет как источник финансирования.

Аналитический учет ведется по каждому обслуживающему производству и хозяйству и по статьям затрат.

## 8. Учет затрат с применением счета 40 «Выпуск продукции»

Произведенные затраты, учтенные на счетах 20, 23, 25, 26 (счет 26 может быть списан в дебет счета 20 и в дебет счета 90 – элемент учетной политики).

Планом счетов предусмотрено 2 варианта учета списания готовой продукции:

1. с использованием счета 43 «Готовая продукция»;

2. с использованием счета 40 «Выпуск продукции».

Счет 40 применяется, когда готовая продукция списывается и учитывается по ***плановой себестоимости***.

Если в отчетном периоде выпущенная продукция (работы, услуги) сданы, то их ***нормативная производственная себестоимость*** спишется

*Д43 К40*

В конце месяца ***фактически производственная себестоимость*** выпущенной продукции, работ, услуг спишется

Д40 К20,23.

В конце месяца счет 40 должен быть закрыт, а отклонение производственной себестоимости, выявленное на счете 40 спишется «единственной» проводкой:

Д90 К40 – если перерасход.

Д90 К40 – сторнированной записью если экономия.

Пример:

Составить бухгалтерские проводки с применением счета 40 и списать отклонение, образовавшееся за месяц, если в отчетном периоде предприятие изготовило продукцию, которая поступила на склад по нормативной себестоимости 80.000. В конце отчетного периода была рассчитана фактическая себестоимость, которая составила 83.000 (75.000).

1. Списывается нормативная себестоимость

Д43 К40 80.000

|  |  |
| --- | --- |
| 2.1. Списывается фактическая себестоимость  Д40 К20 83.000  3.1. Списывается отклонение  Д90 К40 3.000 | 2.2. Списывается фактическая себестоимость  Д40 К20 75.000  3.1. Списывается отклонение  Д90 К40 5.000 |

# Учет готовой продукции и продаж

1. *Понятие готовой продукции и ее продаж (реализации).*
2. *Оценка готовой продукции в текущем учете и балансе.*
3. *Документация по движению готовой продукции, ее отгрузке и продажам (реализации).*
4. *Учет готовой продукции в бухгалтерии и на складе.*
5. *Аналитический учет отгрузки и продаж готовой продукции.*
6. *Учет и распределение расходов на продажи (коммерческих расходов).*
7. *Два метода учета продаж.*

## 1. Понятие готовой продукции и ее продаж (реализации)

***Готовая продукция*** – это конечный продукт производственного процесса, выполнение работы и оказание услуги, продукция которая прошла все стадии обработки принята отделом технического контроля и соответствует установленным стандартам.

Готовая продукция учитывается на счете 43 по фактической себестоимости. Если организация выполняет работы и оказывает услуги, то себестоимость выполненных работ и оказанных услуг учитывается на счете 20. Готовой продукцией в этом случае будет результат выполненных работ и услуг, который сформируется по мере подписания актов и сдачи работ, услуг заказчику. Процесс продаж и списания фактической себестоимости оформится в соответствии с условиями договора (то есть это может быть момент подписания акта или получения денег) и фактическая себестоимость выполненных работ (услуг) спишется:

*Д90 К20.*

Предприятия изготавливают готовую продукцию в строгом соответствии с заключенными договорами по ассортименту, количеству и качеству.

В объем реализации может включаться отгруженная и отпущенная продукция.

## 2. Оценка готовой продукции в текущем учете и балансе

Готовая продукция в балансе отражается по фактической себестоимости, которую можно рассчитать только по окончании отчетного периода – месяца.

Движение готовой продукции происходит ежедневно. Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется по:

1. производственной себестоимости;

2. плановой с/с;

3. договорным ценам;

4. отпускным или розничным ценам.

При учете готовой продукции по плановой себестоимости в конце месяца плановая себестоимость должна быть доведена до фактической. В бухгалтерии рассчитывают сумму и процент отклонений по группам готовой продукции.

Пример:

Плановая себестоимость остатка готовой продукции на складе на начало месяца 560.000. Сумма отклонений в остатке готовой продукции на складе 40.000 – экономия. Плановая себестоимость выпущенной за отчетный период продукции составила 9.440.000. Сумма отклонений продукции, выпущенной за отчетный месяц составила 360.000 – экономия. Отгружено за отчетный месяц готовой продукции по плановой себестоимости на сумму 8.000.000 руб. Рассчитать процент отклонений.

Необходимо рассчитать сумму отклонений и отразить операции на счетах бухгалтерского учета.







1. Выпущена продукция по плановой себестоимости

*Д40 К20 9.440.000*

2. Списывается экономия

*Д40 К20 360.000*

3.Отгружена продукция по плановой себестоимости

Д90 К40 8.000.000

4.Списывается отклонение – экономия

*Д90 К40 320.000*

Отклонения, показывающие экономию или перерасход отражаются на тех же счетах на которых учитывается готовая продукция и ее себестоимость, то есть применяются счета 40 и 20.

Вместо счета 40 может быть использован счет 43.

При учете готовой продукции по договорной, оптовой или розничной цене сумма и процент отклонений рассчитывается в том же порядке.

На предприятиях для правильной организации учета движения готовой продукции разрабатывают и пользуются ***номенклатурой готовой продукции*** – это перечень видов изделий, вырабатываемых предприятием. Она составлена на основе классификации готовой продукции по определенным признакам, которые учитывают модель, фасон, сорт и т.д. Номенклатурный номер может иметь различное количество цифр.

## 3. Документация по движению готовой продукции, ее отгрузке и продажам (реализации)

Готовая продукция приходуется на склад согласно графика выпуска готовой продукции, который утверждается на день, месяц или квартал. Согласно графика выпуска готовой продукции имеется возможность осуществлять контроль за выполнением договоров и обязательств предприятия.

Сдача готовой продукции на склад оформляется:

1. приемно-сдаточными накладными

2. актами

3. ведомостями выпуска

3. планами, картами

Отпуск готовой продукции, ее отгрузка оформляется приказом – накладной – в которой есть приказ складу и накладная на отпуск.

Приказ складу оформляет отдел сбыта (маркетинга) предварительно проверив продукцию на складе. На основании условий договора с указанием наименования покупателя, его кода, количества, ассортимента продукции и срока отгрузки оформляются отгрузочные документы.

Кладовщик – материально ответственное лицо – комплектует продукцию по каждому приказу и передает ее для отправки.

Приказ-накладная подписывается начальником отдела сбыта, кладовщиком и экспедитором и передается для отправки.

Экспедитор (или работник отдела быта) сдает продукцию транспортной организации и получает квитанцию о приемке груза.

При заключении договора между поставщиком и покупателем делается оговорка о франко-месте до которого все расходы по отгрузке несет поставщик.

Поставщиком выписывается также счет-фактура (сопроводительный документ не по НДС) по которому производится отгрузка продукции покупателю.

Счет и счет-фактура – документы, выдаваемые поставщиком покупателю в которых оговаривается вид продукции, количество, срок оплаты, реквизиты поставщика. На основании счета или счета-фактуры покупатель производит оплату или предоплату (т.е. для покупателя счет или счет-фактура является основанием для оплаты).

При передаче готовой продукции в виде выполненных работ, услуг основной документ, подтверждающий факт выполнения и передачи работ, услуг является акт, подписанный двумя сторонами поставщиком и покупателем.

## 4. Учет готовой продукции в бухгалтерии и на складе

Готовая продукция на складе учитывается как и все МПЗ по оперативно-бухгалтерскому – сальдовому методу учета.

На каждый вид изделия или продукции (номенклатурный номер) открывается карточка складского учета готовой продукции. Кладовщик по мере поступления и отпуска готовой продукции на основании документов (приемо-сдаточных накладных, приказов, требования) записывает в карточке количество ценностей (приход и расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер обязан ежедневно контролировать правильность записей в карточках, расписываться в контроле и принимать всю документацию у заведующего складом.

На основании карточек складского учета ежемесячно заполняется ведомость учета остатков готовой продукции, сальдовая ведомость в разрезе номенклатуры готовой продукции. Ежедневно документы на выпуск готовой продукции поступают в бухгалтерию, которая ведет количественный и стоимостной учет выпуска продукции по видам изделий, по окончании месяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановой, фактической и продажной ценам.

По данным аналитического учета определяется разница между фактической себестоимостью и план себестоимостью, которая покажет экономию или перерасход.

## 5. Аналитический учет отгрузки и продаж готовой продукции

Отгруженной продукцией, выполненными работами, оказанными услугами считается та продукция, работы, услуги, платежные документы по которой переданы поставщиком покупателю или сданы в банк, но не оплачены покупателем.

Учет отгруженной, но не оплаченной продукции ведется на счете 45, аналитический учет ведется в специальной ведомости (по рекомендации Минфина ведомость №16) (+ см. учебник Козловой).

В этой ведомости формируются показатели – сводные данные по оплаченным, списанным, неоплаченным и несписанным суммам.

Указанные данные по окончании месяца общими суммами списываются на счет продаж (90 или 91).

## 6. Учет и распределение расходов на продажи (коммерческих расходов)

Аналитический учет по счету 44 ведется в специальной ведомости (по рекомендации Минфина ведомость №15) по статьям расхода с оборотами по дебету и кредиту счета 44 за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года.

Для списания расходов на продажу на счет 90 они предварительно распределяются пропорциональной плановой или фактической себестоимости отгруженной или проданной продукции или в плановым проценте (элемент учетной политики).

## 7. Два метода учета продаж

В соответствии с принципом бухгалтерского учета (ПБУ №1 п.6,7), а также ПБУ 9 «Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности» учет продаж может осуществлять двумя методами: кассовым (по оплате) и методом начисления (по отгрузке).

Для учета продаж на счете 90 в течении календарного года рекомендуется открывать 9 субсчетов, которые в конце календарного года закрываются внутренними оборотами, то есть в течение года в конце месяца сальдо по счету 90 синтетическому нет, но на субсчетах сальдо есть. В конце года сальдо на субсчетах и на счете 90 тоже нет.

Пример

Организация учитывает на счете 90/1 – выручка от продаж, 90/2 – себестоимость, 90/3 – НДС, 90/4 – акциз, 90/5 – коммерческие расходы, 90/9 – прибыли/убытки от продаж. В декабре произошли следующие хозяйственные операции (эти операции могут происходить в течение года и на субсчетах суммы накапливаются ежемесячно).

1. Отгружена продукция по факт себестоимости

*Д90/2 К43 – 80000*

2. Отражается продукция по факт себестоимости

*Д62 К90/1 – 118000*

3. Начислен НДС

*Д90/3 К68 – 18000*

4. Списываются коммерческие расходы, относящиеся к проданной продукции

*Д90/5 К44 – 5000*

5. В конце месяца определяется финансовый результат

*Д90/9 К99 – 15000*

В конце года субсчета счета 90 закрываются внутренними оборотами счета 90/9.

6. Закрывается счет 90/1

*Д90/1 К90/9 – 118000*

7. Закрывается счет 90/2

*Д 90/9 К90/2 – 80000*

8. Закрывается счет 90/3

*Д90/9 К90/3 – 18000*

9. Закрывается счет 90/5

*Д90/9 К990/5 – 5000*

Счет 90/9 при этом закрывается, его сальдо равно нулю.

Цель разбития на субсчета – удобство заполнения отчетности.

# Учет капитала организации

1. *Понятие и виды капитала.*
2. *Учет уставного капитала.*
3. *Учет резервного капитала.*
4. *Учет добавочного капитала.*
5. *Учет целевого финансирования.*
6. *Учет прибыли и убытков (в т.ч. нераспределенной прибыли и непокрытого убытка).*
7. *Учет оценочных резервов и резервов представительских расходов (счета 59 и 63)*

## 1. Понятие и виды капитала

***Капитал*** – это стоимость, вложенная в предприятие собственником и другими организациями с целью создания новой стоимости и увеличения первоначального капитала.

По принадлежности капитал подразделяется на *собственный* и *заемный*

Под ***собственным капиталом*** понимается совокупность фондов и резервов (в общеэкономическом смысле), создаваемых при организации предприятия либо по результатам его деятельности.

***Заемный капитал*** – это вложения иных организаций в процесс хозяйственной деятельности предприятия и образующиеся обязательства перед ними.

Капитал = Активы – Обязательства

(Капитал – это имущество, свободное от обязательств)

## 2. Учет уставного капитала

***Уставный капитал*** – это совокупность вкладов (долей, акций) учредителей или участников в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, установленных учредительными документами.

***Складочный капитал*** – это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных для осуществления хозяйственной деятельности товарищества (ПБУ 20).

***Уставный фонд*** – совокупность основных и оборотных средств, выделенных государством или муниципальными органами государственному или муниципальному унитарному предприятию.

***Паевой фонд*** – совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности.

В балансе совместной деятельности в качестве уставного капитала выступает совокупность вкладов участников простого товарищества.

В РФ основными документами, регулирующими операции с уставным капиталом является законы:

1. «Об акционерных обществах»

2. «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Для общества с ограниченной ответственностью минимальный размер уставного капитала составляет 100 МРОТ (МРОТ = 100р).

Для ОАО – 1000 МРОТ

Для ЗАО – 100 МРОТ

Условием государственной регистрации является 50%-ная оплата (формирование уставного капитала). В течение первого года работы организации уставный капитал должен быть сформирован полностью.

Синтетический учет уставного капитала:

1. В бухгалтерском учете зарегистрированная величина уставного капитала

*Д75 К80 10.000*

2. Внесено имущество собственником при формировании уставного капитала

*Д10,50,51,52,01(08) К75 5.000*

3. Если уставный капитал формируется сразу то его формирование отразится

*Д10,50,51,… К80 10.000*

В качестве вклада от акционеров или учредителей могут поступать любые активы как в денежной, так и в натуральной форме.

Если номинальная стоимость доли участника, оплачиваемая не денежными вкладами составляет более 200 МРОТ, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком.

Если акционерное общество формируется и его уставный капитал формируется за счет выпуска акций, акции должны быть зарегистрированы и выпускаться по номиналу и в количестве, указанном в учредительных документах.

### Увеличение уставного капитала

Уставной капитал может увеличиваться:

1. за счет собственных средств;

2. за счет дополнительных средств.

Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» определено, что максимальное увеличение уставного капитала не должно превышать разницы стоимости чистых активов общества и суммы уставного и резервного капитала.

В акционерном обществе увеличение уставного капитала производится за счет:

1. безвозмездного распределения дополнительных акций среди акционеров;

2. увеличения номинальной стоимости акций;

3. путем выпуска и размещения дополнительных акций.

В обществе с ограниченной ответственностью увеличение уставного капитала производится за счет увеличения номинальной стоимости долей участников или простое увеличение за счет приема новых учредителей.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала отразится

*Д75 К80*

При размещении акций разница между ценой размещения и номинальной стоимостью спишется

Д75 К83 «Добавочный капитал»

### Уменьшение уставного капитала

Уменьшение уставного капитала может производится как по решению самого общества, так и по требованию действующего законодательства.

В бухгалтерском учете уменьшение уставного капитала отразится

*Д80 К75*

Если уменьшение уставного капитала производится по требованию действующего законодательства, то его уменьшение отразится

*Д80 К84*

По счету 80 необходимо организовать аналитический учет по видам акций в разрезе собственников, отражая фактическое погашение дебиторской задолженности участниками или учредителями.

В момент внесения имущества в уставный капитал его собственниками и регистрации организации (юридического лица) собственность юридического лица становится самостоятельной, независимой и отдельной от собственности его учредителей (действует принцип хозяйственной самостоятельности и обособленности).

Уставный капитал выступает как первоначальный капитал организации и как задолженность юридического лица перед его собственниками по взносам в уставный капитал.

## 3. Учет резервного капитала

Резервный капитал может быть *двух видов*:

1. резервы, образованные в соответствии с законодательством;

2. резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Резервы образуются за сет прибыли и учитываются на счете 82 «Резервный капитал».

Резервный капитал гарантирует и обеспечивает страховой барьер для кредиторов. Резервы образуются в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения, то есть в себестоимость.

Можно выделить *2 типа* резервов:

1. отражает фактически произошедшее в отчетном периоде снижение стоимости активов;

2. отражает неизбежные будущие расходы, относящиеся к отчетному периоду (резерв на оплату отпусков работников, на ремонт ОС и на гарантийный ремонт – резервы предстоящих расходов и платежей, счет 96).

Для *акционерных обществ* законом предусмотрено создание резервного капитала в размере не менее 5% уставного капитала. Резервный капитал формируется путем обязательных ежегодных отчислений по достижении им размера, определенного уставом общества. До тех пор, пока резервный капитал не сформирован полностью, размер ежегодных отчислений в него не может быть меньше 5% от чистой прибыли по итогам года.

*Резервный капитал общества с ограниченной ответственностью* образуется согласно уставу, его размер и особенности образования не регулируются.

Резервный капитал выполняет функцию ограничения распределения прибыли. Это достигается путем контроля за соотношением величины чистых активов и суммой уставного и резервного капиталов.

Резервный капитал является страховым фондом, создаваемым для возмещения убытков и защиты интересов третьих лиц.

Расходование резервного капитала возможно только на покрытие убытков, на погашение облигаций при отсутствии иных средств.

Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» направления расходования резервного капитала не регламентированы.

Резервный капитал формируется

*Д84(99),91 К82*

Расходование резервного капитала

*Д82 К84*

## 4. Учет добавочного капитала

***Добавочный капитал*** – это составная часть собственного капитала организации, назначение добавочного капитала состоит в том, что он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, которые не оказывают влияния на финансовый результат организации.

Например:

1. Прирост стоимости основных средств при переоценке

*Д01 К83*

2. Эмиссионный доход, который получается, если цена размещения акций превышает их номинал

*Д50,51 К83*

3. При формировании уставного капитала, когда оценка имущества выражена в иностранной валюте

*Д75 К83 или Д01(08) К83*

## 5. Учет целевого финансирования

**Нормативная база:** ПБУ 13 «Учет государственной помощи»

***Целевое финансирование*** – это сумма средств, выделенных предприятию для организации и проведения каких-либо работ, то есть средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

Аналитический учет ведется по видам, направлениям использования.

Если средства целевого финансирования *получены некоммерческой организацией*, они учитываются на счете 86 и расходуются в соответствии со сметой доходов и расходов, при этом в учете счет 20 может быть использован или нет (элемент учетной политики).

Если средства *получены коммерческой организаций* и они являются возвратными, то для цели бухгалтерского учета они квалифицируются как краткосрочные или долгосрочные обязательства

*Д50,51 К76*

Если целевое финансирование поступает на *безвозмездной основе*, то оно квалифицируется как доходы будущих периодов

*Д50,51 К98*

По мере расходования целевого финансирования доходы будущих периодов спишутся:

А) – приобретены материалы

*Д10 К60*

– перечислено поставщикам

*Д10 К51*

– приобретены ОС

*Д08 К60 – Д01 К08 – Д20 К02*

Б) списаны доходы будущие периодов

*Д98 К91*

Если целевое финансирование *получено из бюджета* как бюджетное финансирование:

1. получены деньги

*Д51 К86*

2. приобретены активы или списаны бюджетные средства

*Д10 К51*

3. списано целевое финансирование как внереализационный доход

*Д86 К91*

Если *приобретаются основные средства*, то есть целевое финансирование предназначено на капитальные вложения:

1. Д51 К86 – получены деньги

2. Д08 К60,51 – приобретены ОС

3. Д01 К08 – ОС введены в эксплуатацию

4. Д86 К98 – одновременно с введением в эксплуатацию списано целевое финансирование как доходы бедующих периодов

5. Д20 К02 – начислена амортизация по ОС

6. Д08 К91 – одновременно с начислением амортизации и в сумме начисленной амортизации

## 6. Учет прибыли и убытков (в т.ч. нераспределенной прибыли и непокрытого убытка)

Разница между доходами и расходами дает ***финансовый результат*** организации, который учитывается на счете 99, в конце года счет 99 должен быть списан на счет 84. Эта процедура называется ***реформация баланса*** (т.е. закрытие счетов 90,91,99).

Полученная по итогам календарного года прибыль, учтенная на счете 84 должна быть распределена собственниками на общем собрании акционеров.

В соответствии с законом «Об акционерных обществах» акционеры имеют право распределить прибыль по итогам квартала. Тогда используется счет 99.

Одним из условий распределения акционерами прибыли является условие, когда стоимость чистых активов организации должна быть больше суммы уставного и резервного капитала.

Прибыль, полученная за год может быть направлена на:

1. образование резервного капитала

*Д84 К82*

2. на покрытие убытков прошлых лет (они могут гаситься в течение нескольких лет)

*/2 /1*

3. социальные нужды работников (бесплатный проезд, лечение) – то есть возникнут краткосрочные обязательства

*Д84/2 К76*

4. капитализацию прибыли, этот процесс в бухгалтерских записях не отражается и остается как нераспределенная часть прибыль, учтенная на счете 84

5. начисления и выплату дивидендов

*Д84 К75*

## 7. Учет оценочных резервов и резервов представительских расходов (счета 59 и 63)

***Счет 59 «Резервы под обесценивание финансовых вложений»***

Вложения в ценные бумаги, которые котируются на фондовой бирже в конце года в случае уменьшения биржевой стоимости по сравнению с номиналом создается резерв.

Пример

Если ценные бумаги номинальной стоимостью 100.000 руб. на конец года стоят по биржевому курсу 80.000 руб., то в бухгалтерском учете создается резерв

*Д91 К59 20.000*

В балансе финансовые вложения отразятся по стоимости 80.000

В следующем году резерв может быть списан

*Д59 К91*

***Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»***

***Сомнительный долг*** – это долг, не погашенный в срок, установленный в договоре и не обеспеченный гарантиями.

Резерв создается в конце года при инвентаризации кредиторской и дебиторской задолженности.

Сумма резерва отразится

*Д91 К63 20.000*

При списании части задолженности

*Д51 К62 9.000*

Списано за счет резерва, оставшаяся задолженность

*Д63 К62 11.000*

Восстановлен неизрасходованный резерв

*Д63 К91*

1. \* Примечание:

   I. Если сначала получены материлы:

   Д10 К60 – Д60 К66,67

   II. Если кредит сразу перечисляется поставщику, минуя наш расчетный счет как перечисленные авансы поставщикам

   Д60 К66,67 [↑](#footnote-ref-1)