**ЛЕКЦИЯ.**

**УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

**(РАБОТ, УСЛУГ)**

1. Основные принципы учета затрат на производство.
2. Классификация производственных затрат.
3. Варианты организации учета затрат на производство.
4. Методы учета затрат на производство.
5. Учет материальных затрат.
6. Учет затрат на оплату труда.
7. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов и платежей.
8. Учет расходов по содержанию и эксплуатации оборудования.
9. Учет общепроизводственных расходов.
10. Учет общехозяйственных расходов.
11. Учет непроизводительных расходов и потерь.
12. Учет незавершенного производства и его оценка.
13. Учет затрат вспомогательных производств.
14. Сводный учет затрат на производство.

**1. Основные принципы учета затрат на производство**

Любая коммерческая организация имеет своей целью извлечение прибыли. Прибыль определяется по формуле:

Прибыль = доходы (выручка) – затраты (расходы).

Деятельность организации, поименованная в уставе отдельной строкой (ради которой создана организация), является основной, и затраты на ее осуществление этой деятельности называются ***текущими затратами***.

Затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг), выраженные в денежной форме представляют собой ***себестоимость продукции (работ, услуг)***.

В основу организации учета затрат на производство продукции (работ, услуг) положены следующие принципы:

* неизменность принятой методологии учета затрат на производство;
* полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
* правильное отражение доходов и расходов по отчетным периодам;
* разграничение в учете текущих затрат на производство, капитальных вложений, финансовых вложений.

Состав себестоимости продукции определяется технологией и организацией производства и регламентируется следующими нормативными документами:

* ПБУ 10/99 «Расходы организации»;
* Методическими рекомендациями (указаниями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, разработанными отраслевыми министерствами и ведомствами вместе с профессиональной общественной организацией - Институтом профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России;
* Учетной политикой организации.

Через показатель себестоимости государство осуществляет свою финансовую и социальную политику. Государство устанавливает различные нормы и нормативы на затраты, включаемые в себестоимость. Например, определяет способы начисления амортизации, устанавливает размер отчислений на социальные нужды и т.д.

**2. Классификация производственных затрат**

Для правильной организации учета производственных затрат важное значение имеет классификация затрат.

Затраты классифицируются по следующим признакам.

***I. По месту возникновения***:

* затраты цехов;
* затраты участков;
* затраты производств.

Данная классификация обеспечивает исчисление себестоимости продукции, выпущенной подразделениями организации, является базой для расчета результатов деятельности конкретного подразделения.

***II. По видам продукции (работ, услуг)***.

* затраты на производство продукции «А»;
* затраты на производство продукции «Б»;
* и т.д.

Эта группировка гарантирует правильное исчисление себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг), что позволяет определить рентабельность каждого из них.

***III. По видам***:

* экономические элементы;
* статьи калькуляции.

Элементы затрат необходимы для того, чтобы органы Государственной статистики могли рассчитать национальный доход или валовой внутренний продукт.

Затраты по элементам группируются для всех организаций России одинаково. Группировка затрат по экономическим элементам содержится в ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Учет затрат по экономическим элементам не организуется. Отчетность по экономическим элементам содержится в составе приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5). Эта отчетность позволяет определить какие расходы понесла организация и на какую сумму для осуществления своей текущей деятельности.

Для эффективного управления организацией важно знать, с какой целью осуществлялись затраты и где они возникли, в каком подразделении. На эти вопросы отвечает применяемая на практике классификация затрат по статьям калькуляции.

Перечень статей калькуляции устанавливается организацией самостоятельно и зависит от многих факторов:

* характера выпускаемой продукции;
* технологии производства;
* организации производства;
* целей, поставленных менеджерами;
* стратегии развития организации;
* личности главного бухгалтера, его профессионализма;
* и т.д.

Традиционно типовой считается группировка затрат для машиностроения, поскольку оно является эталонной отраслью.

Типовые калькуляционные статьи:

1. Сырье и материалы;

2. Возвратные отходы (вычитаются);

3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;

4. Топливо и энергия на технологические цели;

5. Заработная плата производственных рабочих;

6. Отчисления на социальное страхование и обеспечение;

7. Расходы на подготовку и освоение производства;

8. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

9. Общепроизводственные расходы;

10. Потери от брака;

11. Прочие производственные расходы;

12. Общехозяйственные расходы;

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

Итого производственная себестоимость

13. Расходы на продажу

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

Итого полная себестоимость

Примерный перечень калькуляционных статей содержится в отраслевых Методических рекомендациях (указаниях) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Для каждой отрасли промышленности отраслевыми министерствами и ведомствами совместно с Минфином РФ разработаны Методические рекомендации (указания) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). Эти Методические рекомендации являются нормативными документами третьего уровня регулирования бухгалтерского учета и организации обязаны ими руководствоваться.

***IV. По экономической роли в производственном процессе***:

* основные затраты, т.е. те, которые обусловлены технологией производства;
* накладные – затраты на организацию, управление и обслуживание производства, независящие от технологии производства.

***V. По способу включения в себестоимость продукции***:

* прямые затраты, которые можно отнести на себестоимость каждого конкретного вида продукции на основе первичных документов (в первичном документе указывается вид продукции);
* косвенные затраты, которые включаются в себестоимость продукции путем распределения пропорционально базе, предусмотренной в учетной политике организации. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов».

***VI. По однородности (по составу)***:

* одноэлементные (например, материалы, основная и дополнительная заработная плата);
* комплексные, состоящие из нескольких элементов (например, общехозяйственные, коммерческие, общепроизводственные расходы).

***VII. По отношению к объему выпускаемой продукции***:

* условно-переменные, которые изменяются в зависимости от объема производства или другими словами деловой активности организации (например, сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.);
* условно-постоянные, которые не зависят от объема выпускаемой продукции (например, канцелярские расходы, расходы на аренду помещения и т.д.).

***VIII. По периодичности возникновения***:

* текущие (ежедневные, регулярные) затраты, относящиеся к данному отчетному периоду (например, расход сырья и материалов, начисление заработной платы);
* единовременные (однократные) – производимые реже одного раза в месяц, относящиеся к следующим отчетным периодам (например, расходы на подготовку и освоение производства).

***IX. По участию в процессе производства***:

* производственные, которые образуют производственную себестоимость (затраты по изготовлению продукции);
* внепроизводственные – расходы, связанные с продажей продукции.

***X. По отношению к отчетному периоду***:

* истекшие, те, которые произведены и приняты к учету в отчетном периоде;
* зарезервированные, те, которые включены в себестоимость продукции, но фактически еще не произведены;
* расходы будущих периодов, т.е. активы, не признанные в качестве расходов отчетного периода, но уже понесенные организацией (например, на подготовку и освоение производства).

***XI. По эффективности***:

* производительные, т.е. затраты на изготовление качественной продукции при определенной организации производства;
* непроизводительные, т.е. расходы являющиеся результатом несовершенства организации производства (не планирующиеся), к ним относятся потери от брака, простоев, оплата сверхурочных и т.д.

**3. Варианты организации учета затрат на производство**

Учет затрат на производство организации ведут по одной из возможных схем, которая должна быть зафиксирована в учетной политике и не запрещена отраслевыми Методическими рекомендациями (указаниями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Существует два варианта организации учета затрат, которые заложены в Плане счетов бухгалтерского учета:

* традиционный;
* директ-костинг.

***Традиционный*** вариант организации учета затрат предусматривает исчисление полной себестоимости. Он основан на классификации затрат по способу включения в себестоимость продукции, т. е. делении затрат на прямые и косвенные. Учет организуется следующим образом. К счету 20 «Основное производство» открывается столько аналитических счетов, сколько видов продукции (работ, услуг) выпускает организация. На этих счетах в течение месяца собираются прямые затраты. Основанием для учета затрат являются первичные документы. В бухгалтерском учете производятся записи:

1) ДТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета)

статья «Сырье и материалы».

КТ сч.10 «Материалы»,

сч.16 «Отклонение в стоимости материальных цен-

ностей»;

2) ДТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета)

статья «Заработная плата производственных ра-

бочих»

КТ сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3) ДТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета)

статья «Отчисления на социальное страхование и

обеспечение»

КТ сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспе-

чению»

и т.д.

Затраты, являющиеся косвенными, в течение месяца предварительно собираются по дебету собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» собираются расходы по управлению и обслуживанию производственных подразделений организации (цехов, участков и т.д.):

1) ДТ сч.25 «Общепроизводственные расходы»

субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуата-

ции оборудования»

КТ сч.10 «Материалы»,

сч.16 «Отклонение в стоимости материальных цен-

ностей»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспе-

чению»

и др. счетов.

2) ДТ сч.25.2 «Общепроизводственные расходы»

КТ разных счетов.

По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» собираются затраты по управлению и обслуживанию организации в целом:

ДТ сч.26 «Общехозяйственные расходы»

КТ разных счетов.

По окончании месяца затраты, собранные на счетах 25.1, 25.2, 26, переносятся на счет 20 «Основное производство». При этом они распределяются между видами продукции (аналитическими счетами) пропорционально установленной в организации базе распределения, В учете делаются записи:

1) ДТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета)

статья «Расходы по содержанию и эксплуатации

оборудования»

КТ сч.25 «Общепроизводственные расходы»

субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуата-

ции оборудования»;

2) ДТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета)

статья «Общепроизводственные расходы»

КТ сч.25 «Общепроизводственные расходы»

субсчет 2 «Расходы по обслуживанию и управ-

лению цехом»;

3) ДТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета)

статья «Общехозяйственные расходы»

КТ сч.26 «Общехозяйственные расходы».

Таким образом, по дебету счета 20 «Основное производство» по каждому виду выпущенной продукции определяется полная производственная себестоимость. Сданную на склад готовую продукцию приходуют в бухгалтерском учете по полной производственной себестоимости записью:

ДТ сч.43 «Готовая продукция»

КТ сч.20 «Основное производство»

(соответствующие аналитические счета).

Сальдо по счету 20 «Основное производство» означает остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.

Вариант ***директ-костинг*** базируется на другой классификации затрат. В его основу положено деление затрат в зависимости от объема выпускаемой продукции на условно-переменные и условно-постоянные. Себестоимость продукции рассчитывается по сокращенной номенклатуре статей затрат, только по условно-переменным расходам. Такими расходами являются затраты на сырье и материалы, оплату труда производственных рабочих, отчисления на социальное страхование этой категории персонала и другие. Для учета условно-переменных затрат в Плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счет 20 «Основное производство», в дебет которого списываются прямые условно-переменные расходы, и 25 «Общепроизводственные расходы», в дебет которого списываются косвенные условно-переменные расходы, связанные с несколькими видами выпускаемой продукции. Косвенные условно-переменные расходы предварительно в течение месяца учитываются по дебету сч.25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции с кредитом разных счетов. По окончании месяца эти расходы списываются с кредита счета 25 «Общепроизводственные расходы» в дебет счета 20 «Основное производство» на разные аналитические счета пропорционально установленной в организации базе распределения. Таким образом, по окончании месяца счет 25 «Общепроизводственные расходы» закрывается, а на аналитических счетах сч.20 «Основное производство» формируется сокращенная фактическая себестоимость видов продукции. Сданная на склад готовая продукция оформляется в учете записью:

ДТ сч.43 «Готовая продукция»

КТ сч.20 «Основное производство».

Условно-постоянные затраты, к которым относятся, как правило, управленческие, хозяйственные, часть расходов по сбыту, учитываются на предназначенном для этой цели счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По окончании месяца условно-постоянные затраты со счета 26 «Общехозяйственные расходы» полностью списываются на финансовый результат деятельности организации

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.26 «Общехозяйственные расходы».

**4. Методы учета затрат на производство**

***Метод учета затрат на производство и исчисления себестоимости продукции*** – система определенных приемов, используемых для сбора затрат и расчета себестоимости продукции.

Метод учета затрат зависит от технологии производства, продолжительности производственного цикла, наличия незавершенного производства, номенклатуры выпускаемой продукции. В зависимости от технологических особенностей производств различают три метода учета затрат:

* позаказный;
* попередельный;
* простой (попроцессный).

***Позаказный метод***. Объектом учета затрат и калькулирования является отдельный производственный заказ. В чистом виде этот метод используется в индивидуальном и мелкосерийном производстве. Но ***поиздельный вариант*** его применяют массовые и крупносерийные производства. В этом случае постоянно действующим заказом выступают виды продукции или законченные конструкции, агрегаты, узлы, т. е. части готовой продукции. Каждому заказу производственным отделом присваивается шифр. В бухгалтерии для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет. Учет затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов, отражающих выработку, расход материалов и т.д. с обязательным указанием соответствующего шифра заказа. Косвенные расходы, предварительно учтенные на собирательно-распределительных счетах, по окончании месяца распределяются между отдельными заказами условно, по принятым в данном производстве или отрасли способам. Все затраты считаются незавершенными производством, вплоть до окончания заказа. Отчетная калькуляция составляется только после выполнения заказа. Недостатком позаказного метода является отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

***Попередельный метод*** используется в массовых и крупносерийных производствах, где предмет труда (сырье и материалы) проходит последовательно несколько стадий обработки (переделов), прежде чем превратиться в готовую продукцию. Например, в черной металлургии предмет труда должен пройти три стадии производства: доменное, сталеплавильное и прокатное производство; в целлюлозно-бумажной промышленности – варку целлюлозы, отбелку и сушку и т.д. Как правило, производства, применяющие попередельный метод, являются комплексными. Это производства, в которых из одного вида сырья в едином технологическом процессе вырабатывается несколько разных, совершенно самостоятельных видов продукции. Затраты учитываются не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по пределам. Следовательно, при этом методе для исчисления себестоимости отдельных видов продукции используются специальные калькуляционные расчеты.

***Простой (попроцессный) метод*** применяется в организациях с ограниченной номенклатурой продукции, там, где нет незавершенного производства или оно незначительно. Это добывающие отрасли, электростанции, мукомольное дело и т.д. Так, в угольной промышленности производственная себестоимость 1 тонны угля определяется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность, при этом уголь, оставшийся в шахте, в расчет не принимается.

Для обеспечения контроля за производственными затратами при всех методах может использоваться нормативная система управления затратами, которая называется ***нормативным учетом***.

Задачи нормативного учета:

* недопущение перерасхода материальных, финансовых и трудовых ресурсов;
* выявление резервов и возможностей снижения себестоимости продукции.

Нормативный учет подразумевает, что отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам, обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников. Кроме того фиксируются изменения текущих норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяется влияние этих изменений.

В итоге фактическая себестоимость продукции определяется путем алгебраического сложения суммы затрат по текущим нормам, отклонений от норм и изменений норм.

Нормативный учет основывается на расчетных величинах затрат (материальных, денежных, трудовых) на единицу продукции. Нормы производственных затрат отражают технический и организационный уровни развития организации, оказывают влияние на экономику организации, на конечный результат ее деятельности.

Особенность нормативного учета – возможность текущего и предварительного контроля за расходами.

**5. Учет материальных затрат**

Материальные затраты отражаются по нескольким калькуляционным статьям, т. к. сырье и материалы выполняют различные функции в процессе производства продукции. Одни из них вещественно входят в состав производимой продукции, другие содействуют процессу производства (изготовления), третьи используются для нормального функционирования процесса производства и управления им. Из-за различных функций, которые предметы труда выполняют в процессе производства продукции, их подразделяют на:

* сырье;
* основные материалы;
* вспомогательные материалы;
* топливо;
* тару;
* запасные части;
* и т.д.

Деление материальных ценностей зависит не от их физических и химических свойств, а от той роли, которую они играют в изготовлении продукции. Следовательно, классификация предметов труда отражает особенности отдельных отраслей промышленности.

Отнесение затрат на материалы по объектам учета затрат и калькулирования (видам продукции) зависит от классификации предметов труда и направлений их использования. Один и тот же вид материалов может быть израсходован на производство продукции, на ремонт основных средств, на хозяйственные нужды организации и т.д.

В зависимости от направления использования материалы отражаются по статьям:

* Сырье и материалы;
* Расходы на подготовку и освоение производства;
* Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
* Общепроизводственные расходы;
* Общехозяйственные расходы;
* Расходы на продажу.

Включение материальных затрат в себестоимость отдельных видов продукции осуществляется различными методами, в зависимости от особенностей производства. В тех отраслях промышленности, где из одного сырья (основного материала) в едином технологическом процессе изготавливается один вид продукции одного сорта, качества, затраты на сырье и материалы включаются в себестоимость продукции прямым путем, т. е. затраты группируются на основе первичных документов и делается бухгалтерская запись:

ДТ сч.20 «Основное производство»

(аналитические счета, соответствующие определен-

ному виду продукции)

статья «Сырье и материалы»

КТ сч.10 «Материалы»,

сч.16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В тех отраслях, где из одного и того же сырья (основных материалов) в едином технологическом процессе одновременно изготавливается несколько разнородных видов продукции или несколько различных сортов, марок продукции одного вида, затраты на сырье и материалы нельзя прямо отнести на себестоимость конкретного вида продукции. В таких отраслях применяются различные методы (способы) косвенного распределения сырья и материалов между видами продукции.

Наиболее распространенными являются нормативный и коэффициентный способы распределения.

***Нормативный*** распространен в машиностроении, химической, легкой и других отраслях промышленности. Его сущность заключается в том, что для каждого вида продукции устанавливается норма расхода конкретного материала на единицу продукции или на определенное количество продукции (например, на 100 кг, 100 шт.). Умножая норму расхода на фактическое количество выпущенной продукции по видам, определяется нормативный расход материала на фактический выпуск. Этот нормативный расход сопоставляется с фактическим расходом данного материала и определяется процент перерасхода или экономии. Затем нормативный расход материала по видам продукции корректируется на процент перерасхода или экономии, тем самым определяется фактический расход материала на данный вид продукции.

***Например***, в цехе было израсходовано материалов на производство продукции «А» и «Б» 100 кг, по цене 3 руб. за 1 кг. Из производства было выпущено 10 ед. продукции «А» и 20 ед. продукции «Б». По нормам, установленным в организации, для производства продукции «А» на 1 ед. расходуется 1 кг материала, а для производства 1 ед. продукции «Б» – 3 кг материала. По нормам должно быть израсходовано 70 кг. (10 ед. × 1 кг. + 20 ед. × 3 кг.) на сумму 210 руб. Перерасход составил 42,86 %

70 кг – 100 %

100 кг – х %



142, 86 % - 100 % = 42,86 % (перерасход)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Продукция | Фактический расход | | | |
| «А» | (10 кг. × 142,86 % : 100 %) × 3 руб. = 42,86 руб. | | | |
| «Б» | 60 кг. × 142,86 % : 100 % × 3 руб. = 257,14 руб. | | | |
|  |  | Итого: | 300 руб. |  |

При ***коэффициентном способе*** распределения материалов в основу коэффициентов в разных отраслях положены различные показатели. Например, в нефтепереработке в основу расчета коэффициентов положен вес нефтепродуктов, в лесопилении – цена продаж.

Применение того или иного метода распределения сырья или материалов между видами продукции оправдано только в том случае, если прямое отнесение невозможно, но даже в этом случае должна быть найдена наиболее обоснованная база распределения.

Если в большинстве отраслей промышленности сырье и материалы включаются в себестоимость продукции прямым путем, то прямое отнесение вспомогательных материалов чаще всего затруднено или даже не возможно, т.к. вспомогательные материалы лишь содействуют процессу изготовления продукции. Поэтому, там, где прямое включение вспомогательных материалов в себестоимость продукции затруднено, их распределяют. Базы распределения применяются разные: нормы расхода вспомогательных материалов, расход основных материалов и т.д.

К материальным затратам относится расход топлива и энергии на технологические цели. Топливо и энергия расходуются на технологические цели, если они вещественно входят в состав продукции или являются необходимым компонентом при производстве продукции. Например, производство цветных металлов невозможно без электроэнергии, следовательно, электроэнергия является здесь технологической.

Затраты на топливо, электроэнергию, воду, пар, сжатый воздух, которые используются на приведение в движение станков и других механизмов, включаются в состав расходов на содержание и эксплуатацию оборудования. Топливо и энергия, используемые на освещение, отопление и другие хозяйственные цели, включаются в состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Только в отраслях, где есть топливо и энергия на технологические цели, в составе калькуляционных статей выделяется отдельная статья «Топливо и энергия на технологические цели», а если удельный вес в себестоимости продукции этих затрат велик, то выделяются две статьи калькуляции «Топливо на технологические цели» и «Энергия на технологические цели».

Там, где возможен учет использования топлива и энергии на технологические цели по видам продукции, эти затраты включаются в себестоимость видов продукции прямым путем. В тех отраслях, где топливо и энергию на технологические цели не возможно учесть по видам продукции, затраты на них распределяются пропорционально базе распределения (сметным ставкам и др.).

Важное значение для исчисления себестоимости продукции имеет учет и оценка возвратных отходов.

***Отходы*** – остатки сырья, полуфабрикатов и материалов, утратившие полностью или частично потребительские свойства (физические, химические) и не пригодные для прямого назначения или используемые с повышенными затратами на обработку.

Величина и качество отходов зависят от условий хранения материалов, рациональной организации производства и технологического процесса, от организации расхода материалов, от мер по сбору и хранению отходов.

Для правильного исчисления себестоимости отдельных видов продукции важно организовать учет отходов по местам их возникновения, а внутри мест возникновения – по видам материалов, сырья, т. к. возвратные отходы исключаются из стоимости сырья и материалов, отпущенных на производство продукции.

Большое значение имеет оценка возвратных отходов. Существует два вида оценки отходов:

* ***по пониженной цене исходного сырья и материалов***.Эта оценка используется, если отходы перерабатываются в данной организации, либо используются в качестве сырья и материалов, но с повышенными затратами на обработку, либо используются для нужд вспомогательного производства.
* ***по договорным ценам***, которые используются при продаже отходов на сторону.

Стоимость отходов, определяемая на основе ведомостей или отчетов о движении материалов, уменьшает себестоимость продукции. Возвратные отходы вычитаются из статьи «Сырье и материалы», а если количество возвратных отходов велико, то в составе калькуляционных статей имеется отдельная статья «Возвратные отходы (вычитаются)». На стоимость возвратных отходов в учете делается запись:

ДТ сч.10 «Материалы»

КТ сч.20 «Основное производство»,

статья «Возвратные отходы».

**6. Учет затрат на оплату труда**

Трудовые затраты отражаются в себестоимости продукции также как и материальные в зависимости от роли каждой категории работников организации в выпуске продукции. Именно роль, которую играют отдельные категории работников в производстве продукции, предопределяет порядок включения затрат на оплату труда в себестоимость видов продукции.

Из всего комплекса трудовых затрат выделяют затраты на оплату труда работников, непосредственно занятых изготовлением продукции. Как правило, это оплата труда основных производственных рабочих.

По действующему законодательству заработная плата подразделяется на основную и дополнительную, поэтому в составе калькуляционных статей выделяются две статьи:

* «Основная заработная плата производственных рабочих»;
* «Дополнительная заработная плата производственных рабочих».

Обычно заработная плата производственных рабочих является прямыми расходами, но в условиях автоматизации производства, в комплексных производствах, при бригадной форме организации труда прямое включение заработной платы рабочих в себестоимость отдельных видов продукции не всегда возможно, поэтому заработную плату приходится распределять между видами продукции. Способы распределения заработной платы производственных рабочих между видами продукции:

* ***пропорционально сметным ставкам***. При сдельной форме оплаты труда в организации составляется специальный расчет сметных ставок затрат на оплату труда производственных рабочих на единицу продукции. Сметная ставка определяется исходя из запланированного объема производства продукции, количества рабочих мест, норм обслуживания.
* ***пропорционально нормативным расходам на оплату труда***. Эта база обычно используется в том случае, когда в организации преобладает повременная форма оплаты труда. Нормативный расход исчисляется исходя из штатного расписания рабочих, их тарифных ставок и запланированного объема производства продукции.

Дополнительная заработная плата производственных рабочих всегда распределяется между видами продукции пропорционально основной заработной плате.

Оплата труда работников, непосредственно не изготавливающих продукцию, является косвенными расходами, и отражается по статьям:

* «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования»;
* «Общепроизводственные расходы»;
* «Общехозяйственные расходы».

Непосредственно с заработной платой связана статья «Отчисления на социальное страхование и обеспечение», потому что базой для расчета отчислений на социальные страхование и обеспечение является заработная плата работников.

**7. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих**

**расходов и платежей**

***Расходы будущих периодов*** – затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относятся расходы на ремонт основных средств в сезонных отраслях промышленности, когда не создается резерв на ремонт основных средств.

Учет расходов будущих периодов ведут на активном счете 97 «Расходы будущих периодов». Формирование этого вида расходов ведется по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом материальных, расчетных и других счетов (10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Ежемесячно или в сроки, установленные организацией, расходы, собранные по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», списываются на счета затрат:

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.25 «Общепроизводственные расходы»,

сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 «Расходы на продажу»

КТ сч.97 «Расходы будущих периодов».

Сроки списания расходов будущих периодов, соответствующие статьи затрат или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются нормативными актами по бухгалтерскому учету и фиксируются организацией в учетной политике.

***Например***, расходы по ремонту основных средств, учтенные предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов», могут списываться в последующем равными долями ежемесячно:

* пропорционально объему производства;
* пропорционально плановым затратам на ремонт основных средств;
* равномерно по месяцам.

Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статей на счете 20 «Основное производство» отражаются только расходы на подготовку и освоение производства. Остальные виды расходов будущих периодов списываются со счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

По статье «Расходы на подготовку и освоение производства» отражаются расходы, связанные с подготовкой и освоением производства, не предназначенные для серийного и массового производства, затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях и расходы на освоение новых видов продукции, не носящие капитального характера.

Основными особенностями учета расходов на подготовку и освоение производства являются:

1. несоответствие времени выполнения работ и осуществления расходов по выпуску продукции;
2. отнесение на себестоимость продукции расходов в полном объеме.

Номенклатура расходов на подготовку и освоение производства устанавливается организацией самостоятельно на основе номенклатуры расходов, рекомендуемой отраслевыми Методическими рекомендациями (указаниями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Сроки погашения расходов будущих периодов зависят от вида расходов и времени, в течение которого эти расходы способны приносить прибыль. ***Например***, если лицензия на право осуществления деятельности организацией получена сроком на 3 года и соответственно оплачена, то стоимость этой лицензии отражается записью

ДТ сч.97 «Расходы будущих периодов»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

В дальнейшем она будет погашаться в течение 36 месяцев с месяца действия лицензии

ДТ сч.26 «Общехозяйственные расходы»

КТ сч.97 «Расходы будущих периодов».

В целях равномерного включения затрат в себестоимость продукции организации могут создавать ***резервы предстоящих расходов и платежей*** в порядке, установленном нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Организация может создавать следующие резервы:

1. на предстоящую оплату отпусков работникам;
2. на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
3. на выплату вознаграждений по итогам работы за год;
4. на ремонт основных средств;
5. резерв производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

и др.

В бухгалтерском учете резервы обычно начисляются равными долями в течение года ежемесячно, исходя из запланированных на год затрат. Так, ***например***, в организации есть план предупредительного ремонта основных средств, в соответствии с которым составляется смета затрат, необходимых для проведения ремонта. Создание резерва отражается по дебету счетов затрат сч.20 «Основное производство», сч.23 «Вспомогательные производства», сч.25 «Общепроизводственные расходы», сч.26 «Общехозяйственные расходы», сч.44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с КТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов».

Фактически использованные суммы ранее начисленных резервов списываются проводкой:

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

и др. счетов.

Фактически начисленные и использованные суммы по видам резервов периодически проверяют на соответствие данным сметы расходов. Обычно в обязательном порядке это делают перед составлением годового отчета. При необходимости суммы начисленных резервов корректируют. Излишне начисленные суммы сторнируют, а по недостающим суммам – доначисляют. На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» может быть остаток, если ремонт основных средств был начат в отчетном году, а закончится в следующем или, если в текущем году работники не использовали все дни отпуска.

**8. Учет расходов по содержанию и эксплуатации оборудования**

К расходам по обслуживанию производства и управлению относятся:

* расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
* общепроизводственные расходы;
* общехозяйственные расходы.

Объединение их в одно понятие связано с тем, что они являются комплексными расходами и подлежат распределению между отдельными видами продукции косвенно, пропорционально принятой базе.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования выделяют из состава общепроизводственных расходов в связи с существенным удельным весом их в себестоимости продукции и значимостью. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования учитываются на субсчете 25.1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования». Затраты собираются по дебету 25.1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» с кредита разных счетов.

Аналитический учет этих расходов ведут по каждому цеху или производству в отдельности. Состав расходов определяется отраслевыми Методическими рекомендациями (указаниями) по планированию, учету и калькулированию себестоимости.

Типовая номенклатура расходов по содержанию и эксплуатации оборудования:

* амортизация оборудования и транспортных средств;
* эксплуатация оборудования и транспортных средств (стоимость смазочных, обтирочных материалов, запчастей, заработная плата рабочих, обслуживающих это оборудование, отчисления на социальное страхование, стоимость потребляемого топлива и всех видов энергии и др.;
* ремонт оборудования и транспортных средств;
* внутризаводское перемещение грузов;
* амортизация инструментов и спецприспособлений;
* прочие расходы.

Учет расходов по аналитическим статьям ведется в ведомости учета затрат цехов (ф. № 12). По окончании месяца расходы по содержанию и эксплуатации оборудования распределяются между видами продукции и незавершенным производством и списываются на сч.20 «Основное производство», сч.28 «Брак в производстве» в части исправимого брака.

Наиболее распространенные базы распределения расходов:

* пропорционально нормативным сметным ставкам расходов по содержанию и эксплуатации оборудования;
* пропорционально массе или объему выпущенной продукции;
* пропорционально количеству отработанных рабочими человеко-часов;
* пропорционально количеству машино-часов работы оборудования;
* пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам.

При выборе способа распределения косвенных расходов необходимо учитывать специфику работы организации, уровень автоматизации производственного процесса, уровень организации производства и даже квалификацию бухгалтера.

**9. Учет общепроизводственных расходов**

На субсчете 25.2 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию и управлению структурных подразделений организации. Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется также, как и учет расходов по содержанию и эксплуатации оборудования в ведомости учета затрат цехов (форма № 12).

Типовая номенклатура статей общепроизводственных расходов:

***I. Производительные расходы***

1.1. Содержание аппарата управления цеха (заработная плата с отчислениями начальника цеха, инженеров, мастеров, диспетчеров);

1.2. Содержание прочего цехового персонала (заработная плата с отчислениями работников, не относящихся к управленческому персоналу: уборщиков, кладовщиков и др.);

1.3. Амортизация зданий, сооружений общепроизводственного (цехового) назначения;

1.4. Содержание зданий и сооружений цехового назначения;

1.5. Ремонт зданий и сооружений цехового назначения;

1.6. Амортизация инвентаря общецехового назначения (инструментов общего пользования);

1.7. Расходы на охрану труда и технику безопасности;

1.8. Прочие расходы.

***II. Непроизводительные расходы***

2.1. Потери от простоев по внутренним причинам;

2.2. Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;

2.3. Прочие непроизводительные расходы.

По истечении месяца расходы, собранные в ведомости учета затрат цехов по дебету счета 25.2, списывается:

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.28 «Брак в производстве»

КТ сч.25.2 «Общепроизводственные расходы».

Между видами продукции они распределяются пропорционально:

* расходам по содержанию и эксплуатации оборудования плюс основная заработная плата производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам;
* основной заработной плате производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам.

**10. Учет общехозяйственных расходов**

Общие для всей организации расходы по обслуживанию и управлению, учитывают на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет этих расходов ведут по статьям в ведомости учета общехозяйственных расходов (форма № 15).

Общехозяйственные расходы группируются в четыре раздела:

***I. Расходы на управление организацией***

1.1. Заработная плата аппарата управления организации;

1.2. Отчисления на социальное страхование и обеспечение;

1.3. Командировки и перемещения;

1.4. Представительские расходы;

1.5. Прочие расходы (канцелярские, почтово-телеграфные и др.).

***II. Общехозяйственные расходы***

2.1. Содержание прочего общехозяйственного персонала, не относящегося к управленческому (бухгалтеров, кассира);

2.2. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;

2.3. Амортизация основных средств общехозяйственного назначения;

2.4. Содержание и ремонт основных средств общехозяйственного назначения;

2.5. Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий;

2.6. Расходы по охране труда и технике безопасности;

2.7. Расходы на подготовку кадров;

2.8. Прочие расходы.

***III. Сборы и отчисления***

3.1. Налоги и сборы, уплачиваемые за счет себестоимости продукции (земельный налог).

***IV. Непроизводительные общехозяйственные расходы***

4.1. Потери от простоев по внешним причинам;

4.2. Недостачи и потери от порчи материалов и готовой продукции на общезаводских складах;

4.3. Прочие непроизводительные расходы.

По окончании месяца общехозяйственные расходы распределяются между видами готовой продукции и списываются проводкой:

ДТ сч.20 «Основное производство» по аналитическим сче-

там (видам продукции)

КТ сч.26 «Общехозяйственные расходы».

База распределения общехозяйственных расходов обычно та же, что и общепроизводственных.

**11. Учет непроизводительных расходов и потерь**

К непроизводительным расходам относятся потери от брака и простои.

***Брак*** – изделия или полуфабрикаты, несоответствующие определенным стандартам качества, договорным условиям.

Брак подразделяется на ***исправимый*** и ***неисправимый***. Исправимый брак возникает тогда, когда бракованные изделия могут быть использованы после исправления брака по своему назначению, при этом устранение недостатка возможно и экономически целесообразно.

При неисправимом (окончательном) браке, его исправление не возможно или экономически нецелесообразно. Бракованные изделия либо продают по приемлемым сниженным ценам, либо используют как сырье для переработки.

В зависимости от места обнаружения брак подразделяется на ***внутренний*** и ***внешний***.

Внутренним считается брак тогда, когда он обнаруживается в организации до отправки продукции покупателю;

Внешний брак выявляется покупателем и отражается в документах позже периода изготовления продукции.

Исправимый брак как внутренний, так и внешний оценивают по стоимости затрат, связанных с исправлением. Потери от внутреннего брака по возможности списываются на виновных лиц. Потери от внешнего брака относятся на себестоимость аналогичной продукции отчетного периода, а если такая продукция была снята с производства, то потери от брака распределяются между всеми видами продукции, выпускаемой в отчетном периоде.

С виновника брака взыскивают:

* при исправимом браке – стоимость исправления;
* при неисправимом браке – стоимость материалов и заработной платы за минусом стоимости полученных отходов.

Брак отражается в документах о выработке. В них содержится информация о количестве принятых годных изделий и забракованных. Неисправимый брак оформляется актом о браке, в котором указываются:

* причина, по которой произошел брак;
* виновники брака;
* количественная и качественная характеристика брака;
* затраты на забракованную продукцию и выявленные потери от брака;
* суммы, подлежащие взысканию с виновника брака.

Акт составляется мастером или начальником цеха и работником отдела технического контроля (ОТК). Он передается в бухгалтерию для исчисления себестоимости брака. Акт должен содержать отметку цеха – получателя или склада о приеме забракованной продукции. Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь.

Аналитический учет потерь от брака ведут по видам забракованной продукции и статьям расходов по цехам или участкам.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном калькуляционном счете 28 «Брак в производстве». По дебету счета 28 «Брак в производстве» отражаются:

а) по исправимому браку – затраты на исправление:

* материалы

ДТ сч.28 «Брак в производстве»

КТ сч.10 «Материалы»,

сч.16 «Отклонение в стоимости материальных цен-

ностей»;

* оплата труда работников, исправляющих брак (если они не являлись виновниками брака)

ДТ сч.28 «Брак в производстве»

КТ сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

* отчисления на социальное страхование

ДТ сч.28 «Брак в производстве»

КТ сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспе-

чению»;

* доля общепроизводственных расходов

ДТ сч.28 «Брак в производстве»

КТ сч.25 «Общепроизводственные расходы».

б) по неисправимому браку – себестоимость забракованной продукции. На нормативную (плановую) себестоимость забракованной продукции делается запись:

ДТ сч.28 «Брак в производстве»

КТ сч.20 «Основное производство».

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, уменьшающие потери от брака:

* суммы, подлежащие удержанию с виновников брака

ДТ сч.73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

КТ сч.28 «Брак в производстве»;

* суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.28 «Брак в производстве»;

* стоимость забракованной продукции по цене возможного использования (например, стоимость металлолома)

ДТ сч.10 «Материалы»

КТ сч.28 «Брак в производстве».

По окончании месяца сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты счета 28 «Брак в производстве» и выявляется результат, т. е. потери от брака. Как правило, дебетовые обороты превышают кредитовые. Выявленная на счете 28 «Брак в производстве», сумма потерь списывается в дебет счета 20 «Основное производство» по аналитическим счетам (видам продукции) на статью «Потери от брака» с кредита счета 28 «Брак в производстве». Счет 28 «Брак в производстве» сальдо не имеет.

К непроизводительным расходам относятся простои. По причинам возникновения они делятся на ***внешние*** и ***внутренние***.

Квнешним относятся простои, вызванные непоступлением материалов, топлива от поставщиков, неподачей электроэнергии, тепла. Простои оформляют актом о простое, в котором отражается характер простоя, его продолжительность в днях (часах), время начала и конца простоя, рассчитываются потери от простоя, определяются причины и виновники. Акт утверждается руководителем организации. Потери от простоев по внешним причинам складываются из:

* основной заработной платы за время простоя;
* дополнительной заработной платы;
* отчислений на социальное страхование;
* стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя.

Все эти затраты отражаются по ДТ сч.26 «Общехозяйственные расходы» по статье «Потери от простоев» в корреспонденции с КТ сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», сч.96 «Резервы предстоящих расходов», сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч.23 «Вспомогательные производства» и др. счетов.

Виновникам простоев по внешним причинам могут быть предъявлены претензии. При возмещении суммы потерь в бухгалтерском учете делается запись:

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

Простои по внутренним причинам (по вине организации) оформляются также актом, складываются из тех же затрат, что и простои по внешним причинам. Эти потери отражаются

ДТ сч.25.2 «Общепроизводственные расходы

по статье «Потери от простоев»

КТ сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспе-

чению»,

сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

и др. счетов.

**12. Учет незавершенного производства и его оценка**

***Незавершенное производство*** – продукция, начатая обработкой и незаконченная на конец отчетного периода.

Не относятся к незавершенному производству:

* материалы, находящиеся в цехе, но не начатые обработкой;
* покупные полуфабрикаты;
* забракованная продукция;
* изделия по аннулированным заказам;
* возвращенная покупателем продукция.

Учет незавершенного производства должен вестись по месту его возникновения, т. е. по рабочим местам и производственным участкам.

Учет незавершенного производства необходим для:

* исчисления себестоимости готовой продукции, выпущенной в отчетном периоде;
* контроля за производственными запасами;
* планирования производственной программы;
* определения выработки (выпуска готовой продукции).

Учет незавершенного производства заключается в его количественном измерении и денежной оценке.

Количество (размеры) незавершенного производства могут определяться следующим образом:

* ***инвентаризацией***. Ежемесячно на первое число месяца проводится инвентаризация на рабочих местах, с помощью которой определяется степень готовности продукции. Инвентаризация является самым точным методом подсчета размеров незавершенного производства.
* ***расчетным способом***. Во многих организациях, чтобы осуществить инвентаризацию незавершенного производства, требуется остановить производство продукции, но прервать технологический процесс невозможно. На таких предприятиях рассчитывают остатки незавершенного производства исходя из количества отпущенного сырья и материалов и количества выпущенной и оприходованной готовой продукции.

Существуют различные варианты оценки незавершенного производства. Для каждой отрасли промышленности они предложены в отраслевых Методических рекомендациях (указаниях) по планированию, учету и калькулированию себестоимости.

Наибольшее распространение получили следующие виды оценки незавершенного производства:

* по стоимости сырья и материалов;
* по стоимости сырья и материалов, основной и дополнительной заработной плате производственных рабочих и отчислениям на социальное страхование;
* по всей номенклатуре калькуляционных статей, т.е. по производственной себестоимости.

**13. Учет затрат вспомогательных производств**

Вспомогательные производства обслуживают основное производство и бывают ***простыми*** и ***сложными***.

***Простое вспомогательное производство*** имеет однопредельный характер и выпускает однородную продукцию (энергоцех, котельная). Себестоимость продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции в разрезе статей калькуляции.

***Сложные вспомогательные производства*** выполняют различные виды работ, изготавливают продукцию и оказывают услуги путем осуществления множества технологических операций (инструментальный, ремонтный, транспортный цехи). В этих цехах (производствах) планируют затраты и рассчитывают фактическую себестоимость по каждому виду продукции в отдельности, по каждому заказу по статьям калькуляции.

Учет затрат вспомогательных производств ведется на синтетическом счете 23 «Вспомогательное производство». По дебету счета в течение месяца собираются все затраты вспомогательного производства по статьям калькуляции в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», сч.16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основноых средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. счетов.

Чаще всего во вспомогательных производствах все затраты и прямые и косвенные учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» и только в крупных организациях, где вспомогательные производства имеют очень большие объемы, являются многообразными, для косвенных затрат открывается счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Затраты вспомогательного производства учитываются в ведомости учета затрат по статьям калькуляции и видам продукции (работ, услуг). Выпуск продукции, выполнение работ или оказание услуг вспомогательными производствами оформляется следующими документами:

* накладными (выпуск инструментов и приспособлений);
* путевыми листами (объемы перевозок в транспортном цехе);
* актами приема-передачи отремонтированных объектов (выполненные и сданные заказчикам ремонтные работы);
* справками главного механика, главного инженера, главного технолога (объемы работ и услуг в простых вспомогательных производствах таких как выработка пара, сжатого воздуха).

Основными потребителями услуг вспомогательных производств считаются цехи основного производства и заводоуправление.

Услуги, оказываемые вспомогательными производствами друг другу, называются ***встречными***. Встречные услуги оцениваются в бухгалтерском учете по плановой цеховой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. Услуги, оказанные основным потребителям, оцениваются по фактической цеховой себестоимости. В случае выполнения работ и услуг на сторону, (при продаже другим юридическим и физическим лицам) они оцениваются по производственной фактической себестоимости, т. е. к цеховой себестоимости добавляется доля общехозяйственных расходов.

Учет затрат в сложных вспомогательных производствах требует группировки затрат по видам продукции, видам выполненных работ, услуг. Поэтому затраты на этих производствах калькулируются по внутрипроизводственным заказам, для чего составляются калькуляционные ведомости.

Наибольшее распространение получил такой вариант калькуляции, когда на заказы прямо относят стоимость материалов, заработную плату производственных рабочих с отчислениями на социальное страхование, а остальные затраты, являющиеся косвенными, собирают на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем распределяют между заказами пропорционально прямым затратам.

Списание затрат вспомогательных производств на стоимость встречных услуг осуществляется:

ДТ сч.23 «Вспомогательные производства»

КТ сч.23 «Вспомогательные производства».

Причем для какого-то одного цеха вспомогательного производства списание производится по плановой цеховой себестоимости, а для остальных – по фактической. Иначе невозможно будет начать процесс исчисления себестоимости продукции основных производств.

На фактическую себестоимость услуг, оказанных цехам основного производства, в случае, если эти услуги являются прямыми затратами делается запись:

ДТ сч.20 «Основное производство»

КТ сч.23 «Вспомогательные производства».

На фактическую себестоимость услуг, оказанных цехам основного производства, в случае, если эти услуги являются косвенными

ДТ сч.25.1 «Общепроизводственные расходы»

ДТ сч.25.2 «Общепроизводственные расходы»

КТ сч.23 «Вспомогательные производства».

Услуги, выполненные для общезаводских служб, списывается проводкой:

ДТ сч.26 «Общехозяйственные расходы»

КТ сч23 «Вспомогательные производства».

**14. Сводный учет затрат на производство**

Для организации важным является не только учет затрат по отдельным объектам, но и свод затрат в целом по организации. Свод затрат по организации в целом – дело достаточно сложное и может осуществляться двумя вариантами: ***полуфабрикатным*** и ***бесполуфабрикатным***. Полуфабрикатный и бесполуфабрикатный – это названия вариантов сводного учета затрат на производство. Они не зависят от метода учета затрат и наличия или отсутствия полуфабрикатов.

Условия применения полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство:

* каждый последующий передел (стадия производства) учитывает не только свои затраты на обработку, но и затраты всех предыдущих переделов (стадий), для чего предусматривается калькуляционная статья «Полуфабрикаты собственного производства»;
* на каждом переделе (стадии производства) рассчитывается фактическая себестоимость выпускаемых деталей, полуфабрикатов, узлов, изделий;
* движение деталей, полуфабрикатов, узлов оформляется в системном бухгалтерском учете, с помощью двойной записи для чего в рабочем Плане счетов организации предусматривается счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
* при исчислении затрат в целом по организации исключается внутризаводской оборот (фактическая себестоимость переданных в последующий передел (стадию обработки) полуфабрикатов, узлов,деталей).

Схему полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство см. на стр. 284.

Условия применения бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство:

* каждый последующий передел (стадия производства) учитывает только свои затраты на обработку;
* фактическая себестоимость деталей, узлов, полуфабрикатов не рассчитывается;
* движение деталей, полуфабрикатов, узлов в системном бухгалтерском учете не ведется, а учитывается только в оперативном учете;
* фактическая себестоимость готовой продукции определяется путем сложения калькуляционных статей затрат каждого подразделения.

Схему бесполуфабрикатного варианта учета затрат на производство см. на стр.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сырье  и  материалы |  | I  цех |  | П/ф |  | II  цех |  | П/ф |  | III  Цех |  | Готовая  продукция |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат I цеха: |  | Статьи затрат II цеха: |  | Статьи затрат III цеха): |  | Затраты в целом на готовую продукцию |
| 1. сырье и материалы; 2. вспомогательные материалы; 3. основная и дополнительная заработная плата рабочих; 4. отчисления на социальное страхование; 5. и др. | +  +  +  + | 1. полуфабрикаты собственного производства; 2. вспомогательные материалы; 3. основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; 4. отчисление на социальное страхование; 5. и др. | +  +  +  + | 1. полуфабрикаты собственного производства; 2. вспомогательные материалы; 3. основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; 4. отчисления на социальное страхование; 5. и др. | =  =  =  =  = | 1. сырье и материалы (I передела); полуфабрикаты собственного производства исключаются 2. вспомогательные материалы (сумма трех переделов); 3. основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих (сумма трех переделов); 4. отчисления на социальное страхование (сумма трех переделов); 5. и др. |
| Фактическая себестоимость полуфабриката I цеха  Полуфабрикат приходуем в бухгалтерском учете  ДТсч.21 «Полуфабрикаты собственного производства»  субсчет 1 «Полуфабрикаты I цеха»  КТсч.20 «Основное производство»  субсчет 1 «Цех № 1» |  | Фактическая себестоимость полуфабриката II цеха  Полуфабрикат приходует в бухгалтерский учет  ДТсч.21 «Полуфабрикаты собственного производства»  Субсчет 2 «Полуфабрикаты II цеха»  КТсч.20 «Основное производство» субсчет 2 «Цех № 2» |  | Фактическая себестоимость готовой продукции  Приходуем готовую продукцию по фактической себестоимости в бухгалтерском учете  ДТсч.43 «Готовая продукция»  КТсч.20 «Основное производство»  субсчет 3 «Цех № 3» |  | Фактическая себестоимость готовой продукции |

Рис. 5. Схема полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Сырье и материалы |  | I цех |  | П/ф |  | II цех |  | П/ф |  | III цех |  | Готовая  продукция |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи затрат I цеха: |  | Статьи затрат II цеха: |  | Статьи затрат III цеха): |  | Затраты на готовую продукцию в целом по организации |
| Статьи затрат |  |  |  |  |  |  |
| 1. Сырье и материалы; 2. Вспомогательные материалы; 3. Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; 4. Отчисления на социальное страхование; 5. др. | +  +  +  +  + | 1. – 2. Вспомогательные материалы; 3. Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; 4. Отчисления на социальное страхование; 5. Др. | +  +  +  +  + | 1. – 2. Вспомогательные материалы; 3. Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; 4. Отчисления на социальное страхование 5. Др. | =  =  =  = | 1. Сырье и материалы 2. Вспомогательные материалы; 3. Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих; 4. Отчисления на социальное страхование 5. Др. |
| Сумма фактических затрат на обработку I цеха |  | Сумма фактических затрат на обработку II цеха |  | Сумма фактических затрат на обработку III цеха |  | Фактическая себестоимость готовой продукции приходуется в бухгалтерском учете записью  ДТсч.43 «Готовая продукция»  КТсч.20 «Основное производство» |

Рис. 6. Схема бесполуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство

**ЛЕКЦИЯ .**

**УЧЕТ ВЫПУСКА И ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ**

**ПРОДУКЦИИ**

1. Готовая продукция и ее оценка
2. Учет выпуска готовой продукции
3. Учет отгруженной продукции и ее оценка
4. Учет расходов на продажу
5. Учет продажи готовой продукции и выявление финансовых результатов от продажи

**1. Готовая продукция и ее оценка**

***Готовая продукция*** – изделия полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям и принятые на склад или заказчиком.

Готовая продукция в бухгалтерском балансе организации может отражаться:

***1) По фактической себестоимости***:

* по полной номенклатуре затрат;
* по сокращенной номенклатуре затрат, т. е. себестоимости рассчитанной по системе «директ-костинг».

***2) По нормативной (плановой) себестоимости***:

* по полной номенклатуре затрат;
* по сокращенной номенклатуре затрат, т. е. себестоимости рассчитанной по системе «директ-костинг».

Оценка, по которой готовая продукция будет отражаться в бухгалтерском балансе, зависит от варианта учета готовой продукции, выбранного организацией и зафиксированного в учетной политике.

В текущем учете готовая продукция может оцениваться:

* ***по фактической производственной себестоимости*** (полной или сокращенной). Этот вариант оценки используется редко, только в организациях индивидуального производства с ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции.
* ***по учетным ценам***. На практике в текущем учете готовая продукция оценивается по учетной цене. В качестве учетной цены может использоваться нормативная или плановая себестоимость. Достоинство этой учетной цены заключается в обеспечении единства оценки готовой продукции в планировании и учете;
* ***по рыночным ценам (ценам продажи)***.

При любом варианте, принятом организацией, учетную цену готовой продукции доводят до фактической себестоимости, для чего делают специальный расчет.

**2. Учет выпуска готовой продукции**

Организация учета выпуска готовой продукции возможна по двум вариантам:

с использованием только сч.43 «Готовая продукция»

с использованием счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция».

Первый вариант является традиционным для России. При выборе организацией этого варианта учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется по фактической производственной себестоимости. Аналитический учет движения готовой продукции осуществляется по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам, а также по видам готовой продукции. В течение месяца готовая продукция, выпущенная из производства, принятая отделом технического контроля (ОТК), сданная на склад в оценке по учетным ценам оформляется бухгалтерской записью:

ДТ сч.43 «Готовая продукция»

КТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства».

Первичными документами по выпуску готовой продукции являются приемо-сдаточные накладные, акты или ведомости выпуска продукции, маршрутные листы. По окончании месяца, когда определят (рассчитают) фактическую себестоимость готовой продукции учетную цену доводят до фактической себестоимости. Отклонения фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам списывают бухгалтерской записью:

ДТ сч.43 «Готовая продукция»

КТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства».

Если фактическая себестоимость выше учетной цены, отклонения со знаком «+» (перерасход), бухгалтерская запись обычная. Если фактическая себестоимость ниже учетной цены, отклонения со знаком «–» (экономия), бухгалтерская запись производится методом красного сторно. Если готовая продукция используется в организации, т. е. отправляется в дальнейшую переработку (например, в сельском хозяйстве молоко перерабатывают на творог), ее можно приходовать на счет 10 «Материалы»

ДТ сч.10 «Материалы»

КТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства».

При втором варианте организации, когда используются для учета выпуска продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция», синтетический учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется по нормативной (плановой) себестоимости. В этой же оценке готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе. Выпуск готовой продукции в течение месяца по нормативной (плановой) себестоимости на основании первичных документов оформляют бухгалтерской записью:

ДТ сч.43 «Готовая продукция»

КТ сч.40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По окончании месяца рассчитывается фактическая себестоимость выпущенной продукции. На сумму фактической себестоимости делается запись:

ДТ сч.40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

КТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Таким образом, на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по дебету отражается фактическая себестоимость готовой продукции, а по кредиту – нормативная (плановая) себестоимость. Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» определяют отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой) стоимости. По окончании месяца эти отклонения списываются на счет 90 «Продажи»

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Если фактическая себестоимость (дебетовые обороты счета 40), больше нормативной (плановой) себестоимости, (кредитовых оборотов счета 40), то имеется в наличии перерасход, отклонения со знаком «+» и запись будет обычная. Если же наоборот, кредитовые обороты больше дебетовых, то имеются отклонения со знаком «–», и бухгалтерская запись оформляется методом красного сторно. Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается и сальдо не имеет. При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отпадает необходимость в составлении расчетов отклонений фактической себестоимости от учетной цены.

**3. Учет отгруженной продукции и ее оценка**

По Гражданскому кодексу РФ отгруженная потребителям продукция является проданной (реализованной) по договору купли-продажи в момент отгрузки, если такой договор заключен с юридическими лицами – резидентами РФ. По договорам купли-продажи с нерезидентами (иностранными партнерами) готовая продукция считается проданной в соответствии с условиями заключенного договора. По этим условиям момент отгрузки не всегда совпадает с моментом продажи (с моментом перехода права собственности к покупателю). Существуют и другие договоры (договоры мены, комиссии и прочие), для которых предусмотрен отличный от общепринятого порядок перехода права собственности на готовую продукцию к покупателю.

Для отражения информации о наличии и движении отгруженной продукции по договорам, предусматривающим отличный от общепринятого порядка момент перехода права владения, пользования, распоряжения готовой продукцией и риска ее случайной гибели, предназначен активный инвентарный счет 45 «Товары отгруженные». По дебету счета 45 «Товары отгруженные» отражается отгруженная готовой продукции в оценке по фактической производственной себестоимости или по нормативной (плановой) себестоимости, т. е. по балансовой оценке:

ДТ сч.45 «Товары отгруженные»

КТ сч.43 «Готовая продукция».

На сч.45 «Товары отгруженные» готовая продукция и будет учитываться до момента реализации. При наступлении момента реализации на стоимость продукции по продажным ценам делается запись:

ДТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

КТ сч.90 «Продажи».

Фактическая себестоимость или нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции списывается:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.45 «Товары отгруженные».

Отпуск готовой продукции со склада оформляется приказом-накладной. Данный документ содержит приказ складу и накладную на отпуск. Приказ складу выписывает соответствующая служба организации (обычно отдел сбыта) на основании условий договора с покупателем с указанием наименования покупателя, его ИНН, количества и ассортимента продукции, сроков отгрузки. Факт отгрузки продукции покупателям оформляется накладной. Для того чтобы покупатель оплатил отгруженную продукцию, выписывается счет-фактура.

**4. Учет расходов на продажу**

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью составляют ***полную себестоимость***. Расходы, связанные с продажей учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», в состав которых входят:

1. Расходы на тару и упаковку готовой продукции на складе готовой продукции. Сюда включаются стоимость тары, оплата затаривания и упаковки сторонними организациями, заработная плата с отчислениями на социальное страхование и обеспечение собственных работников, занятых затариванием готовой продукции на складах готовой продукции.
2. Расходы на транспортировку в зависимости от франко.

При заключении договоров между поставщиками и покупателями делается оговорка о том, кто оплачивает транспортировку продукции и до какого места. Виды франко-мест:

* ***франко-склад поставщика***. Это означает, что все расходы, начиная от погрузки готовой продукции на складе изготовителя и дальнейшей перевозке, несет покупатель продукции;
* ***франко-станция отправления***. В этом случае поставщик несет расходы до разгрузки продукции на станции отправления включительно, а, начиная с погрузки в железнодорожные вагоны, самолеты, суда за доставку отвечает покупатель;
* ***франко-вагон-станция отправления***. При отправке груза по железной дороге поставщик отвечает за продукцию и оплачивает расходы до тех пор, пока она не будет погружена в вагон;
* ***франко-вагон-станция назначения***. Поставщик оплачивает расходы до станции назначения, а покупатель оплачивает выгрузку из вагона и последующие расходы по доставке;
* ***франко-станция назначения***. Поставщик обязан доставить продукцию до станции назначения и выгрузить товар;
* ***франко-склад покупателя***. Все расходы по доставке продукции покупателю несет поставщик.

На сегодняшний день самый распространенный вид оплаты в России франко-вагон-станция отправления.

1. Комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и коммерческим организациям в соответствии с договором;
2. Затраты на рекламу (расходы на объявления в печати, телевидении, расходы на каталоги, стоимость образцов изделий и т.д.);
3. Прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке продукции).

В соответствии с номенклатурой статей расходы на продажу отражают в течение отчетного месяца

ДТ сч.44 «Расходы на продажу»

КТ сч.10 «Материалы»,

сч.16 «Отклонение в стоимости материальных цен-

ностей»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,

сч.02 «Амортизация основных средств»

и др. счетов.

Учет расходов на продажу ведется в ведомости. По истечении отчетного месяца расходы списываются на себестоимость проданной продукции. Как правило, по видам продукции расходы на продажу относятся прямым путем. Если же прямое отнесение расходов невозможно, то их распределяют между видами продукции пропорционально производственной себестоимости. Списание расходов на продажу оформляется в учете записью:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.44 «Расходы на продажу».

Счет 44 «Расходы на продажу» может иметь остаток, например, по расходам на рекламу. В бухгалтерском балансе организации остаток по счету 44 «Расходы на продажу» присоединяется к остатку счета 43 «Готовая продукция» и показывается по статье «Производственные запасы».

**5. Учет продажи готовой продукции и выявление финансовых**

**результатов**

Продажа продукции производится организацией, как правило, в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи в розницу. В момент продажи по договорам с покупателем на стоимость по цене продажи делается запись:

ДТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

КТ сч.90 «Продажи».

При продаже в розницу выручка отражается через кассовый аппарат и на основе данных контрольно-кассовых аппаратов отражается записью:

ДТ сч.50 «Касса»

КТ сч.90 «Продажи».

При продаже готовой продукции, облагаемой НДС, организация обязана начислить налог бюджету:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

По проданной продукции фактическая себестоимость или плановая списывается:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.43 «Готовая продукция»,

сч.45 «Товары отгруженные».

На сумму расходов на продажу делается запись:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.44 «Расходы на продажу».

При продаже продукции на экспорт на сумму экспортных пошлин:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На сумму акцизов по подакцизной готовой продукции

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, на счете 90 «Продажи» отражаются по кредитовой стороне – выручка (доход), а по дебетовой – все затраты, связанные с производством и продажей этой продукции. Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов выявляется результат от продажи. Если кредитовые обороты больше дебетовых – получена прибыль, которая списывается:

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.99 «Прибыли и убытки».

Если дебетовые обороты счета 90 «Продажи» больше кредитовых, то получен убыток, который списывается:

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.90 «Продажи».

**ЛЕКЦИЯ 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ РАБОТЫ ОРГАНИЗАЦИИ**

1. Состав финансовых результатов деятельности организации
2. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности
3. Учет прочих доходов и расходов
4. Учет налога на прибыль
5. Реформация бухгалтерского баланса
6. Учет использования прибыли

**1. Состав финансовых результатов деятельности организации**

Финансовым результатом деятельности организации может быть прибыль или убыток. Конечный финансовый результат складывается из:

* прибыли (убытка) от обычных видов деятельности;
* сальдо прочих доходов и расходов;
* налога на прибыль (вычитается)

В результате алгебраического сложения определяется чистая прибыль или убыток, которые отражаются в бухгалтерском балансе.

***Балансовая прибыль (убыток)*** формируется сопоставлением доходов и расходов. Доходы и расходы зависят от характера, условий и направлений деятельности организации. Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрена система счетов для выявления конечного финансового результата работы организации: сч.90 «Продажи», сч.91 «Прочие доходы и расходы», сч.99 «Прибыли и убытки». В рамках этой системы ведется наблюдение за процессом формирования финансового результата деятельности организации в течение отчетного периода (года). Показатель прибыли является показателем годовым и рассчитывается по итогам года. Данная система дает возможность составлять бухгалтерский Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) на основе записей по счетам.

**2. Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг, т. е. все поступления от тех видов деятельности, которые поименованы в уставе организации отдельной строкой. Кроме того, к обычным (основным) видам деятельности относятся доходы и поступления от деятельности, не закрепленной в уставе организации отдельной строкой, но не запрещенной действующим законодательством и составляющей 5 % и более в общей сумме выручки организации.

ПБУ 9/99 «Доходы организации» устанавливает правила, по которым определяется являются ли поступления доходом или нет. Кроме того, ПБУ 9/99 устанавливает, когда эти доходы следует отражать в бухгалтерском учете.

Согласно п. 12 ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

* организация имеет право получить эту выручку. Такое право должно быть подтверждено конкретным договором или иным соответствующим образом;
* сумма может быть определена;
* есть уверенность в том, что та или иная хозяйственная операция послужит улучшению финансового состояния организации, т. е. есть уверенность в том, что будет получена оплата.

Расходами от обычных видов деятельности считаются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, товаров, работ, услуг. Не признаются расходами по обычным видам деятельности:

* выбытие активов в связи с приобретением основных средств, нематериальных активов;
* вклады в уставные капиталы других организаций;
* приобретение акций и других ценных бумаг;
* перечисления на благотворительную деятельность.

***Финансовый результат от обычных видов деятельности – разница между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции, товаров, работ, услуг***. Для его расчета, а также накопления информации о доходах и расходах от обычных видов деятельности предназначен счет 90 «Продажи». Он позволяет накапливать информацию в необходимом аналитическом разрезе.

К счету 90 «Продажи» открываются субсчета для отражения составляющих финансового результата от продаж:

* для учета выручки от продаж субсчет 1 «Выручка».
* для учета себестоимости субсчет 2 «Себестоимость продаж».
* для учета НДС, включенного в цену, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость».
* для учета акцизов субсчет 4 «Акцизы».
* для учета экспортных пошлин субсчет 5 «Экспортные пошлины».

То есть для каждой целевой составляющей цены открывается свой субсчет.

Для отражения финансового результата продаж открывается субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продажи».

В течение месяца записи по счету 90 «Продажи» осуществляются в обычном порядке:

* + 1. Поступила выручка от продажи

ДТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

КТ сч.90 «Продажи»

субсчет 1 «Выручка от продажи»;

2) Списывается себестоимость проданной продукции

ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 2 «Себестоимость продаж»

КТ сч.43 «Готовая продукция»,

сч.45 «Товары отгруженные»,

сч.44 «Расходы на продажу»;

3) Начисляется НДС бюджету

ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

4) Начисляются акцизы бюджету

ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 4 «Акцизы»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

5) Начисляется сумма экспортных пошлин

ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 5 «Экспортные пошлины»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по субсчетам счета 90 «Продажи». Сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 сопоставляется с кредитовым оборотом субсчета 1. Разница будет представлять результат от обычных видов деятельности за месяц. Если сумма кредитовых оборотов субсчета 1 превышает сумму дебетовых оборотов субсчетов 2 – 8, то получена прибыль, которая оформляется в учете записью:

ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

КТ сч.99 «Прибыли и убытки».

Если же наоборот, суммы дебетовых оборотов субсчетов 2 – 8 больше кредитового оборота по субсчету 1, получен убыток. Сумма убытка оформляется в учете записью:

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.90 «Продажи»

субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Таким образом, по окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 «Продажи» никакого сальдо нет. Но субсчета этого счета имеют сальдо: субсчет 1 – кредитовый остаток; субсчета 2 – 8 – дебетовый остаток; субсчет 9 – плавающее сальдо (прибыль – дебетовый остаток; убыток – кредитовый остаток). Величина этих сальдо накапливается нарастающим итогом с начала года. До конца отчетного года никаких списаний по субсчетам не производится.

По окончании года после выявления и списания финансового результата за декабрь месяц внутри счета 90 «Продажи» производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов.

Для этого сальдо со всех субсчетов списывается на субсчет 9:

1) ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 1 «Выручка»

КТ сч.90 «Продажи»

субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

2) ДТ сч.90 «Продажи»

субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

КТ сч.90 «Продажи»

субсчет 2 «Себестоимость продаж»

сч.90 «Продажи»

субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»

сч.90 «Продажи»

субсчет 4 «Акцизы»

сч.90 «Продажи»

субсчет 5 « Экспортные пошлины»

и др. субсчетов.

В результате произведенных записей по состоянию на 01 января следующего года ни один из субсчетов не имеет сальдо.

**3. Учет прочих доходов и расходов**

При формировании конечного финансового результата деятельности организации определяются прочие доходы и расходы.

Состав прочих доходов и расходов

|  |  |
| --- | --- |
| Прочие доходы | Прочие расходы |
| * доходы от участия в других организациях; * доходы от совместной деятельности или по договорам простого товарищества; * доходы от сдачи имущества в аренду; * доходы, причитающиеся в соответствии с договорами по депозитам; * доходы за предоставление в пользование банку денежных средств (проценты за наличие денежных средств на расчетном счете); * доходы от продажи имущества (основных средств, материалов и др.), * штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, по которым получены решения суда об их взыскании, либо они признаны должниками; * прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; * поступления, связанные с возмещением убытков, причиненных организации; * суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; * курсовые разницы, возникшие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; * излишки имущества, выявленные в результате инвентаризации; * безвозмездно полученное имущество, в т. ч. по договорам дарения; * суммы страховых возмещений и суммы покрытия из других источников убытков от чрезвычайных ситуаций; * материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов в результате чрезвычайных ситуаций; * др. | * расходы, связанные с участием в других организациях; * расходы, связанные с осуществлением совместной деятельности; * расходы по содержанию имущества, переданного в аренду; * расходы, связанные с оплатой услуг банка; * расходы по содержанию законсервированных производственных мощностей; * расходы, связанные с аннулированием производственных заказов; * расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг; * суммы, причитающихся к уплате в бюджет налогов и сборов за счет финансовых результатов (налог на имущество); * расходы, связанные с продажей имущества (основных средств, материалов и др.) * штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров, признанные организацией или присужденные судом (сюда не включаются пени за нарушение налогового законодательства, они уплачиваются за счет чистой прибыли); * убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; * суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, суммы других долгов не реальных для взыскания; * отрицательная курсовая разница; * убытки от хищений и недостач, виновники по которым не установлены, либо судом отказано во взыскании; * судебные издержки; * суммы уценки активов, за исключением внеоборотных; * прочие внереализационные расходы; * стоимость утраченных в результате чрезвычайных ситуаций товарно-материальных ценностей; * расходы по ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций; * др. |

Прочие доходы и расходы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 91 – сопоставляющий. Структура и порядок использования его аналогичны структуре и порядку использования счета 90 «Продажи»

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» открываются следующие субсчета:

1. «Прочие доходы»

2. «Прочие расходы»

3. «Налог на добавленную стоимость»

9. «Сальдо прочих доходов и расходов».

По счету 91 «Прочие доходы и расходы» в течение месяца производятся следующие учетные записи:

1) Начисление прочих доходов

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 1 «Прочие доходы»;

2) Проценты, зачисленные банком за наличие на счете денежных средств

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 1 «Прочие доходы»;

3) Начисление амортизации по объектам основных средств, переданных в аренду

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.02 «Амортизация основных средств»;

4) Начисление суммы в оплату услуг банка

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.51 «Расчетные счета»;

5) Начисление прочих операционных расходов

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ разных счетов.

По окончании месяца сопоставляются обороты по субсчетам счета 91: кредитовые обороты субсчета 1 с дебетовыми оборотами субсчетов 2–3. Сальдо, выявленное путем такого сопоставления, может представлять как прибыль, так и убыток.

Прибыль списывается

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

КТ сч.99 «Прибыли и убытки».

Убыток списывается

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет, однако субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», в течение года имеют остаток. Информация на субсчетах накапливается нарастающим итогом с начала года. Причем в аналитическом учете информация накапливается по видам доходов и расходов.

По окончании года субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» закрываются проводками:

1) ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 1 «Прочие доходы»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

2) ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»,

сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость».

**4. Учет налога на прибыль**

В составе слагаемых финансового результата есть и сумма налога на прибыль. Расчет налога на прибыль производится в системе налогового учета, который ведется в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ. В бухгалтерском учете отражается только конечный результат. Для того чтобы отразить в бухгалтерском учете налог на прибыль следует руководствоваться ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. приказом Минфина РФ № 114н от 19.11.02 г. Этим ПБУ следует руководствоваться всем российским организациям, являющимся плательщиками налога на прибыль, за исключением банков, страховых организаций и бюджетных учреждений. Данное ПБУ разрешено не применять малым предприятиям.

Прежде чем отразить сумму реального налога на прибыль на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» рассчитывают налог на бухгалтерскую прибыль. Прибыль, которая показана в финансовой отчетности, в частности в бухгалтерском балансе (форма № 1), называется ***балансовой прибылью***, а в «Отчете о прибылях и убытках» (форма 2) ***бухгалтерской прибылью***. Бухгалтерская прибыль – прибыль, рассчитанная на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерская прибыль больше балансовой на сумму налога на прибыль. Налог на бухгалтерскую прибыль определяют путем умножения суммы бухгалтерской прибыли на ставку налога (24 %). Налог на бухгалтерскую прибыль называется ***условным расходом***. Условный расход отражается в бухгалтерском учете записью:

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

Кроме условного расхода при расчете налога на прибыль может возникнуть и условный доход. ***Условный доход*** образуется, когда по данным бухгалтерского учета организацией получен убыток, а по данным налогового учета – прибыль. Такое возможно потому, что прибыль в бухгалтерском учете и прибыль в налоговом учете – разные показатели, формирующиеся по разным методикам.

Сумма убытка по данным бухгалтерского учета умножается на ставку налога на прибыль (24 %) и получается условный доход. В бухгалтерском учете на условный доход делается запись

ДТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

КТ сч.99 «Прибыли и убытки»

субсчет «Условный доход по налогу на прибыль».

Однако в бухгалтерском учете на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» организации обязаны показывать ту сумму налога на прибыль, которую они действительно должны бюджету в соответствии с налоговым законодательством. Эта реальная сумма налога называется ***текущим налогом на прибыль.***

Сумму условного налога, которую отразили на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» доводят до величины текущего налога на прибыль, путем корректировок. Для этого, прежде всего, рассчитываются суммы:

* постоянного налогового обязательства (ПНО);
* отложенного налогового актива (ОНА)
* отложенного налогового обязательства (ОНО).

Для того, чтобы вычислить эти три суммы, сравнивают доходы и расходы, отраженные в бухгалтерском и налоговом учете.

***Постоянные налоговые обязательства (ПНО)*** рассчитываются следующим образом: сумма постоянных разниц умножается на ставку налога на прибыль. ***Постоянные разницы*** – расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета и не включаются в состав расходов для целей налогообложения. К ним относятся:

* суммы, которые потратила организация сверх норм, установленных в Налоговом кодексе РФ (например, суточные при командировке);
* стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с такой передачей;
* и т.д.

В организации должен вестись аналитический учет постоянных разниц, который можно организовать двумя способами:

* открыть специальные субсчета к тем счетам активов и обязательств, на которых образуются постоянные разницы;
* вести аналитический учет в отдельных регистрах, т. е. в электронных таблицах.

Постоянные налоговые обязательства увеличивают налог на бухгалтерскую прибыль. На сумму постоянных налоговых обязательств в учете делается запись

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

субсчет «Постоянные налоговые обязательства».

***Отложенные налоговые активы (ОНА)*** рассчитываются путем умножения ***вычитаемых временных разниц*** на ставку налога на прибыль. Вычитаемые временные разницы образуются в связи с разным временем признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Расходы в бухгалтерском учете признаются в настоящий отчетный период в сумме большей, чем в налоговом учете. Вычитаемые налоговые разницы возникают когда:

* сумма амортизации по объекту основных средств, начислена в бухгалтерском учете больше, чем сумма амортизации по этому же объекту за этот же отчетный период в налоговом учете;
* коммерческие и управленческие расходы в бухгалтерском и налоговом учете списываются по-разному;
* и т.д.

Из-за вычитаемых временных разниц в отчетном периоде налог на бухгалтерскую прибыль будет меньше, чем налог, рассчитанный по данным налогового учета.

Вычитаемые временные разницы в аналитическом учете должны учитываться обособленно.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором образовалась вычитаемая временная разница. Для этого используется введенный в План счетов синтетический счет 09 «Отложенные налоговые активы». Счет активный, остаток по нему отражается отдельной статьей в I разделе бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы». В бухгалтерском учете на сумму отложенных налоговых активов делают запись:

ДТ сч.09 «Отложенные налоговые активы»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

По мере того, как уменьшаются вычитаемые временные разницы, погашают и отложенные налоговые активы

ДТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

КТ сч.09 «Отложенные налоговые активы».

Такую проводку можно сделать лишь в том случае, если в отчетном периоде организация получила налогооблагаемую прибыль. Если организация продала или передала безвозмездно объект имущества, с которым связан отложенный налоговый актив, то оставшаяся несписанной сумма отложенного налогового актива по объекту отражается

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.09 «Отложенные налоговые активы».

***Отложенные налоговые обязательства (ОНО)*** рассчитываются путем умножения суммы ***налогооблагаемых временных разниц*** на ставку налога на прибыль. Налогооблагаемые временные разницы образуются в организации, если в бухгалтерском учете суммы расходов меньше, чем в налоговом учете в данный отчетный период. Налогооблагаемые временные разницы образуются:

* если сумма амортизации, рассчитанная по правилам бухгалтерского учета, меньше суммы амортизации, рассчитанной в налоговом учете;
* когда проценты по кредитам и займам, а также суммовые разницы в бухгалтерском учете включаются в стоимость основных средств и материалов и, соответственно, в расходы данного отчетного периода не попадают, а в налоговом учете они являются внереализационными расходами в данном отчетном периоде;
* если в бухгалтерском учете организация отражает затраты в составе расходов будущих периодов, а в налоговом учете нет такого понятия и расходы списываются сразу;
* и т.д.

Организация ведет обособленный аналитический учет налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые обязательства учитываются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 77 «Отложенные налоговые обязательства». Счет является пассивным, имеет остаток, который отражается отдельной статьей в бухгалтерском балансе в разделе IV «Долгосрочные обязательства». На сумму отложенных налоговых обязательств делается запись:

ДТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

КТ сч.77 «Отложенные налоговые обязательства».

Также, как и в случае с отложенными налоговыми активами, отложенные налоговые обязательства уменьшаются по мере погашения налогооблагаемых временных разниц

ДТ сч.77 «Отложенные налоговые обязательства»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

В случае, когда объект, с которым связана налогооблагаемая временная разница, выбывает, списывается и отложенное налоговое обязательство

ДТ сч.77 «Отложенные налоговые обязательства»

КТ сч.99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» отражается:

* сумма условного расхода или дохода (налог на бухгалтерскую прибыль);
* сумма постоянного налогового обязательства;
* сумма отложенного налогового актива;
* сумма отложенного налогового обязательства.

Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» выявляется кредитовый остаток, который показывает текущий налог на прибыль, подлежащий перечислению в бюджет. Проверить сумму начисленного налога легко. Для этого налогооблагаемую базу по данным налогового учета следует умножить на ставку налога на прибыль (24 %).

**5. Реформация бухгалтерского баланса**

По окончании отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» собираются все прибыли и убытки организации. Сопоставлением сальдо по дебету и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» определяется конечный финансовый результат: прибыль или убыток. Если сальдо кредитовое, то получена прибыль, а если дебетовое, то – убыток.

Прибыли и убытки текущего года в бухгалтерском балансе по итогам года показываются в разделе III «Капитал резервы» по строке «Прибыль (убытки) текущего года».

Для того, чтобы сформировать показатель прибыли в следующем финансовом году, счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. В январе года, следующего за отчетным, производится бухгалтерская запись по переносу прибыли отчетного года на счет прибылей и убытков прошлых лет сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На сумму прибыли

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

На сумму убытка

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

КТ сч.99 «Прибыли и убытки».

По состоянию на 01 января следующего финансового года счет 99 «Прибыли и убытки» не будет иметь начального сальдо. Начальный бухгалтерский баланс на следующий год отличается от заключительного баланса отчетного года тем, что в нем нет суммы по строке «Прибыль (убыток) отчетного года».

**6. Учет использования прибыли**

Для учета нераспределенной прибыли предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое содержание данного счета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов прибыли. Эта прибыль остается в организации в качестве внутреннего источника финансирования, кратковременного или долговременного характера.

Уже в следующем за отчетным году на основании решений собственников производится распределение прибыли. Оно подразумевает:

* начисление дивидендов (доходов) собственникам;
* отчисление прибыли в резервы организации;
* покрытие убытков прошлых лет.

Эти операции регистрируются в учете следующим образом. На начисленные дивиденды:

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

КТсч.75 «Расчеты с учредителями»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

На сумму отчислений в резервный капитал организации в учете делается запись:

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

КТ сч.82 «Резервный капитал».

После отражения указанных операций сальдо по кредиту 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает сумму нераспределенной прибыли, оставшейся в организации до соответствующего решения собственника.

При необходимости к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется аналитический учет с целью системного контроля за состоянием и движением средств нераспределенной прибыли. Аналитический учет необходим тогда, когда собственник не просто оставляет часть нераспределенной прибыли в качестве источника финансирования, а распоряжается о целевом назначении этой прибыли, т. е. определяет какая часть прибыли направляется на социальные нужды коллектива, какая часть на развитие организации (расширение производства), а какая просто остается в обращении до момента востребования.

В этом случае для каждого этапа движения нераспределенной прибыли открываются субсчета:

1. «Прибыль, подлежащая распределению»;

2. «Нераспределенная прибыль в обращении»;

3. «Нераспределенная прибыль использованная».

На субсчете 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению» учитывается та сумма чистой прибыли, которая отражается в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», а затем переносится в результате реформации баланса на субсчет 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению». С этого субсчета производится начисление дивидендов, отчисления в резервный капитал. Затем та сумма, что остается в организации, перечисляется с первого субсчета на второй субсчет

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

субсчет 1 «Прибыль, подлежащая распределению»

КТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

субсчет 2 «Нераспределенная прибыль в обращtнии»

По мере использования прибыль со второго субсчета переносится на третий субсчет, т. к. на третьем субсчете обобщается информация о том, какая часть нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т. е. на какую сумму приобретено новое имущество или какая часть нераспределенной прибыли потрачена безвозвратно на материальную помощь работникам, приобретение жилья и другие социальные нужды.

Например, приобретение основных средств за счет чистой прибыли оформляется в учете так. После введения объекта в эксплуатацию, т. е. когда в учете сделана запись:

ДТ сч.01 «Основные средства»

КТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы», на движение чистой прибыли делается запись

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

субсчет 2 «Нераспределенная прибыл в обращении»

КТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

субсчет 3 «Нераспределенная прибыль использованная»

Затем израсходованная сумма будет зачислена в добавочный капитал

ДТ сч.84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

субсчет 3 «Нераспределенная прибыль использованная»

КТ сч.83 «Добавочный капитал».

**ЛЕКЦИЯ .**

**УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА**

1. Понятие капитала
2. Учет уставного капитала
3. Учет добавочного капитала
4. Учет резервного капитала

**1. Понятие капитала**

Согласно Предисловию к Международным бухгалтерским стандартам опубликованным Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности в ноябре 1982 г. ***капитал*** ***представляет собой разницу между активами и обязательствами организации***. Капиталу организации присущи две особенности:

1. Он всегда выступает в роли источника активов организации и капитал не осязаем (его нельзя потрогать руками);
2. Капитал не является синонимом понятия «собственные средства». В его состав входят только те собственные средства, которые изменяют свою форму (из денежной формы переходят в материальную и наоборот), а не расходуются организацией безвозвратно.

К собственному капиталу организации относятся:

* уставный капитал;
* добавочный капитал;
* резервный капитал;
* чистая прибыль, оставленная собственником в организации.

**2. Учет уставного капитала**

***Уставный капитал – сумма вкладов первоначально инвестированных собственниками в имущество организации для обеспечения уставной деятельности***.

Его размер всегда четко определен в учредительных документах организации. Конкретное назначение, выполняемые функции и порядок формирования уставного капитала зависят от организационно-правовой формы предприятия. Согласно Гражданскому кодексу РФ принято различать у***ставный капитал*** хозяйственного общества, ***складочный капитал*** хозяйственного товарищества, ***неделимый фонд*** производственного кооператива, ***уставный фонд*** унитарного (государственного) предприятия. В каждом случае в основу построения аналитического учета должны быть положены конкретные функции, выполняемые первоначальным капиталом.

***Уставный капитал хозяйственных обществ***. Самой распространенной и урегулированной законом формой предпринимательской деятельности является хозяйственное общество. Порядок формирования уставного капитала в хозяйственных обществах различен. В акционерном обществе (АО) уставный капитал формируется путем продажи акций, в обществе с ограниченной ответственностью (ООО) и обществе с дополнительной ответственностью (ОДО) уставный капитал формируется за счет вкладов или долей участников.

Можно выделить три основные функции, которые выполняет уставный капитал в хозяйственных обществах:

* является имущественной основой для деятельности общества, (стартовым капиталом);
* позволяет определить долю (процент) участия каждого учредителя, т.к. доле соответствует определенное количество голосов на общем собрании и размер доходов (дивидендов) учредителей;
* гарантирует выполнение обязательств общества перед третьими лицами, поэтому законодательством установлен его минимальный размер. Минимальный размер также означает, что если после окончания второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов хозяйственного общества окажется меньше установленного законом размера уставного капитала, то общество подлежит ликвидации.

***Складочный капитал хозяйственных товариществ*** формируется за счет паевых вкладов участников. В любом товариществе складочный капитал выполняет одну единственную функцию – является имущественной основой товарищества. Этот капитал не определяет долю участника в управлении товариществом, поскольку, в соответствии со статьей 71 Гражданского кодекса РФ каждый участник полного товарищества обладает одним голосом на общем собрании независимо от его пая. В товариществе на вере (коммандитном товариществе) вкладчики вообще не участвуют в голосовании. Не выполняет складочный капитал и гарантийной функции, т. к. каким бы ни был его размер, интересы кредиторов товарищества обеспечиваются имуществом участников, несущих полную и неограниченную ответственность.

Главной отличительной чертой ***производственных кооперативов*** является неделимое имущество. Следовательно, вместо уставного капитала здесь создается ***неделимый фонд***, который представляет собой сумму имущества, объединенного участниками кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности. Для производственного кооператива характерно личное трудовое участие в нем членов-пайщиков. Участие в управлении делами кооператива строится по принципу: один пайщик – один голос и не зависит от размера пая. Распределение между пайщиками полученной прибыли происходит всегда с обязательным учетом характера и степени их трудового участия, а не только имущественного взноса.

Минимальный размер неделимого фонда определен законом в размере 100 минимальных размеров оплаты труда на дату регистрации. ***Неделимый фонд*** производственного кооператива выполняет две функции:

* имущественную (является основной для деятельности);
* гарантийную (гарантирует в пределах его величины возврат долга).

***Унитарным предприятием*** признается коммерческая организация, наделенная при учреждении внеоборотными и оборотными активами, находящимися в государственной или муниципальной собственности. Оборотные и внеоборотные активы принадлежат организации только на праве хозяйственного ведения (оперативного управления). Таким образом, ***уставный фонд*** унитарного предприятия – сумма имущества, закрепленного за ним собственником (федеральным, региональным, местным органом власти) для осуществления предпринимательской деятельности. Это имущество является неделимым и не может быть распределено по вкладам, а, следовательно, на него не имеют никаких прав трудовой коллектив или отдельные работники предприятия.

Законодательством установлен минимальный размер уставного фонда 1 000 минимальных размеров оплаты труда. Уставный фонд должен быть полностью сформирован на момент регистрации предприятия. Уставный фонд выполняет две функции:

* имущественную;
* гарантийную.

Однако, действие гарантийной функции несколько ограничено. Государственные (муниципальные) предприятия обязаны отвечать по своим обязательствам только денежными средствами. Если денежных средств не достаточно для покрытия долгов, к ответственности привлекается собственник (государство) в лице органов исполнительной власти.

Учет уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал». Счет основной пассивный фондовый. Записи на счете 80 «Уставный капитал» могут быть произведены только после регистрации величины уставного капитала в органах исполнительной власти. До момента регистрации учредительных документов в органах исполнительной власти учредители обязаны внести долю, определенную действующим законодательством, в уставный капитал.

Взносы учредителей в уставный капитал до момента регистрации отражаются в учете следующим образом:

* взносы денежными средствами

ДТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

* взносы:

а) материалами

ДТ сч.10 «Материалы»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

б) товарами

ДТ сч.41 «Товары»

КТ сч.75«Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

в) основными средствами или нематериальными активами

ДТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

г) ценными бумагами

ДТ сч.58 «Финансовые вложения»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

После регистрации учредительных документов в органах исполнительной власти на сумму уставного капитала, зафиксированную в уставе организации, в учете делается запись:

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

КТ сч.80 «Уставный капитал».

Взносы учредителей в уставный капитал после регистрации организации оформляются теми же записями, что и до момента регистрации.

Любые изменения величины уставного капитала должны быть зарегистрированы в органах исполнительной власти и только после получения постановления о перерегистрации новой величины уставного капитала бухгалтер имеет право сделать запись на счете 80 «Уставный капитал».

Увеличение уставного капитала возможно за счет:

* взносов учредителей

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

КТ сч.80 «Уставный капитал»;

* чистой прибыли

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

КТ сч.80 «Уставный капитал»;

* добавочного капитала, полученного в результате переоценки основных средств

ДТ сч.83 «Добавочный капитал»

КТ сч.80 «Уставный капитал».

Уменьшение уставного капитала возможно только за счет уменьшения доли учредителей

ДТ сч.80 «Уставный капитал»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями».

Если организация является акционерным обществом и выкупает акции у учредителей с целью их аннулировать, в бухгалтерском учете делаются записи:

1. Выкуп акций у акционеров

ДТ сч.81 «Собственные акции (доли)»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»;

1. Оплата акций

ДТ сч.75«Расчеты с учредителями»

субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

КТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета»;

1. Аннулирование выкупленных акций

ДТ сч.80 «Уставный капитал»

КТ сч.81 «Собственные акции (доли)».

Между номинальной стоимостью выкупленных акций и ценой их выкупа может быть разница. Если номинальная стоимость ниже выкупной ценой, т. е. получена прибыль, на сумму полученной прибыли делается запись:

ДТ сч.81 «Собственные акции (доли)»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

При выкупе акций выше их номинальной стоимости возникает убыток:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.81 «Собственные акции (доли)».

На счет 80 «Уставный капитал» учитывают также наличие и движение общего имущества по договору простого товарищества, для этого открывают субсчет «Вклады товарищей». Стоимость поступившего по договору простого товарищества имущества приходуются, минуя счет 75 «Расчеты с учредителями»

ДТ сч.10 «Материалы»

сч.41 «Товары»

и др. счетов

КТ сч.80 «Уставный капитал».

При возврате имущества и прекращении договора о совместной деятельности делаются обратные записи:

ДТ сч.80 «Уставный капитал»

КТ сч.10 «Материалы»,

сч.41 «Товары»,

сч.43 «Готовая продукция»

и др. счетов.

**3. Учет добавочного капитала**

Источниками образования добавочного капитала являются:

* эмиссионный доход акционерного общества;
* суммы дооценки основных средств при переоценке;
* часть нераспределенной прибыли, которая направлена на капитальные вложения;
* курсовые разницы, возникшие в случае погашения задолженности по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте.

***Эмиссионный доход акционерного общества*** – суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций за минусом издержек по их продаже.

Эмиссионный доход акционерного общества может образоваться при учреждении общества, увеличении уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций или при увеличении уставного капитала путем повышения номинальной стоимости акций.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено, что увеличение продажной стоимости акций над их номинальной стоимостью отражается на счете 75 «Расчеты с учредителями».

***Например***, уставный капитал акционерного общества определен в размере 1 000 000 руб., т. е. 1 000 акций номиналом по 1 000 руб. каждая. 200 акций были выкуплены по цене 1 400 руб. за акцию; 800 акций по цене 1 000 руб. Расходы по размещению акций составили 20000 руб. В бухгалтерском учете эти операции будут отражены следующим образом:

1. Формирование уставного капитала акционерного общества на суму 1 000 000 руб.

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

КТ сч.80 «Уставный капитал»;

1. На сумму превышения продажной цены акций над их номинальной стоимостью формируются добавочный капитал 80 000 руб. (1 400 руб. – 1 000 руб.) × 200 акций

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

КТ сч.83 «Добавочный капитал»;

1. Поступление денежных средств в оплату за акции в сумме 1 080 000 руб.

ДТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»;

1. Расходы по размещению акций 20 000 руб.

ДТ сч.83 «Добавочный капитал»

КТ сч.76 «Расчеты с учредителями».

Сумма эмиссионного дохода составит 60 000 руб. (80 000 руб. – 20 000 руб.).

***Учет переоценки основных средств*** рассмотрен в теме «Учет основных средств».

В случаях, когда собственник оставляет часть прибыли на расширение производства и за счет этой прибыли приобретаются внеоборотные активы, ***использованная часть чистой прибыли зачисляется в добавочный капитал***. После того, как объект основных средств или нематериальных активов будет введен в эксплуатацию, т. е. в учете будет сделана запись

ДТ сч.01 «Основное средства»,

сч.04 «Нематериальные активы»

КТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»,

источник финансирования списывается

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убы-

ток)»

КТ сч.83 «Добавочный капитал».

***Курсовые разницы*** возникают в случае погашения задолженности по взносам в уставный капитал в иностранной валюте. Существует временной разрыв между датой регистрации организации и датой внесения вклада в уставный капитал организации с иностранными инвестициями, в результате возникает курсовая разница по вкладам в уставный капитал.

***Например***, уставный капитал организации был зарегистрирован в размере 1 000 000 руб., в т. ч. 300 000 руб. – доля иностранного учредителя. Курс доллара на дату регистрации составлял 30 руб. за 1 доллар. В иностранной валюте эта доля равна 10 000 долларов. Иностранный учредитель внес 10 000 долларов через 3 месяца после регистрации организации, когда курс доллара составил 31 руб. за 1 доллар. Бухгалтерские записи:

1. Формирование уставного капитала на дату регистрации в сумме 1 000 000 руб.

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

КТ сч.80 «Уставный капитал»;

1. Поступление вклада в уставный капитал от иностранного учредителя 310 000 руб. (10 000 долл. × 31 руб.)

ДТ сч.52 «Валютные счета»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»;

1. На возникшую курсовую разницу 10 000 руб. (310 000 руб. – 300 000 руб.)

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

КТ сч.83 «Добавочный капитал».

Средства добавочного капитала могут быть использованы на следующие цели:

* погашение суммы снижения стоимости в результате переоценки основных средств;
* увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала в части переоценки основных средств;
* погашение убытков организации в части добавочного капитала, сформированного за счет эмиссионного дохода, курсовой разницы при формировании уставного капитала организации с иностранными инвестициями.

Добавочный капитал может быть распределен между учредителями организации

ДТ сч.83 «Добавочный капитал»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями».

**4. Учет резервного капитала**

***Резервный капитал*** – страховой капитал организации, предназначенный для покрытия убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты дохода инвесторам (учредителям) в случае, если на эти цели не хватает прибыли.

Средства резервного капитала выступают гарантией бесперебойной работы организации и соблюдения интересов третьих лиц. Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер.

В первом случае он создается в соответствии с законодательством РФ; во втором – в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах организации и ее учетной политике.

В настоящее время создание резервного капитала является обязательным только для открытых акционерных обществ и предприятий с участием иностранного капитала.

Учет образования резервного капитала должен обеспечить получение информации, необходимой для контроля за соблюдением его верхней и нижней границы. Во всех случаях предельная величина резервного капитала не может превышать той суммы, которая определена собственниками и зафиксирована в учредительных документах организации.

Открытые акционерные общества и предприятия с участием иностранного капитала обязаны придерживаться еще и минимальной границы резервного капитала. Минимальный размер в открытом акционерном обществе в соответствии с действующим законодательством составляет 15 % от суммы уставного капитала, для предприятий с иностранными инвестициями – 25 %. В любом случае отчисления на погашение резервного капитала не должны превышать 50 % полученной прибыли.

Источником резервного капитала выступает чистая прибыль организации, однако, это не единственный источник. При создании предприятия в резервный каптал могут направляться средства учредителей.

Резервный капитал учитывается на пассивном фондовом счете 82 «Резервный капитал». Создание резервного капитала в бухгалтерском учете оформляется записями:

* за счет средств учредителей при создании предприятия

ДТ сч.75 «Расчеты с учредителями»

КТ сч.82 «Резервный капитал»;

* за счет чистой прибыли организации

ДТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

КТ сч.82 «Резервный капитал».

Средства резервного капитала на основании решения собрания учредителей могут использоваться:

* на погашение убытка текущего отчетного периода

ДТ сч.82 «Резервный капитал»

КТ сч.84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

* на погашение разницы между номинальной стоимостью размещенных акций, облигаций и фактически полученными средствами от такого размещения

ДТ сч.82 «Резервный капитал»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

* на выплату дивидендов учредителям, если для этого не достаточно прибыли

ДТ сч.82 «Резервный капитал»

КТ сч.75 «Расчеты с учредителями»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

**ЛЕКЦИЯ**

**. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**

1. Понятие и классификация кредитов и займов
2. Учет долгосрочных кредитов
3. Учет краткосрочных кредитов
4. Учет коммерческих кредитов
5. Учет займов
6. Учет налоговых кредитов

**1. Понятие и классификация кредитов и займов**

Кредитные взаимоотношения организаций с банком и другими кредитными организациями строятся на основе кредитных договоров, которые определяют взаимные обязательства и ответственность сторон. В соответствии с Гражданским кодексом РФ по кредитному договору банк или другая кредитная организация (фонд) обязуется предоставить денежные средства заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором. Заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты за ее использование.

Принципы кредитования:

* платность;
* возвратность;
* срочность;
* целевая направленность.

Согласно ст.820 Гражданского кодекса РФ договор должен быть заключен в письменной форме. Договор, заключенный в устной форме не действителен, а сделка признается ничтожной.

Кредиты классифицируются по многим признакам. С точки зрения бухгалтерского учета организации наиболее важным является деление кредитов по срочности возврата на:

* долгосрочные (срок погашения которых по условиям договора превышает 12 месяцев);
* краткосрочные (срок погашения которых по условиям договора менее 12 месяцев).

От кредитов следует отличать займы. ***Заем*** – передача одной стороной в собственность другой стороне денежных средств и других вещей, определенных родовыми признаками при условии их возврата. В соответствии со ст.807 Гражданского кодекса РФ такая передача оформляется договором займа. Договор займа считается заключенным с момента передачи заимодавцем денежных средств или других вещей заемщику.

В гл.42 «Заем и кредит» Гражданского кодекса РФ не содержится ограничений относительно договоров займа. Вместе с тем в соответствии с Федеральным законом о «О банках и банковской деятельности» кредитование организаций и физических лиц на условиях платности является одной из банковских операций, т. е. предполагается, что денежные займы могут выдаваться только теми организациями, которые имеют специальную лицензию Банка России. В отношении физических лиц таких ограничений нет, т. е. физическое лицо может давать в займы юридическим лицам денежные средства. Юридические лица могут давать в займы юридическим лицам вещи, в т. ч. и на безвозмездной основе.

Займы, как и кредиты, подразделяются по срочности возврата на долгосрочные и краткосрочные.

**2. Учет долгосрочных кредитов**

Учет кредитов и займов должен вестись в соответствии с ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утв. приказом Минфина РФ № 60н от 02.08.2001.

Бухгалтерский учет долгосрочной задолженности по кредитам ведется на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» на отдельном субсчете «Долгосрочные кредиты банка». В разрезе данного субсчета осуществляется аналитический учет по видам кредитов, кредитным договорам и банкам, у которых взят кредит.

Долгосрочные кредиты организация обычно получает для целей приобретения внеоборотных активов, т. е. имущества, отражаемого в первом разделе бухгалтерского баланса.

Получение долгосрочного кредита отражается в учете записью:

ДТ сч.51 «Расчетные счета»,

сч.52 «Валютные счета»

КТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если кредит был использован для приобретения внеоборотного актива, затраты по нему включаются в стоимость этого актива, т. е. капитализируются и в будущем погашаются путем начисления амортизации. Проценты по такому кредиту будут учитываться на калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Начисление процентов по долгосрочному кредиту в учете отражается записью:

ДТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

КТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Включение затрат по полученным кредитам в первоначальную стоимость внеоборотного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, нематериального актива или имущественного комплекса. С этого дня проценты по кредитам учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих расходов.

Начисление процентов по долгосрочным кредитам после ввода объекта в эксплуатацию отражается

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Перечисление суммы в погашение кредита и процента по нему

ДТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредита и займам»

КТ сч.51 «Расчетные счета»,

сч.52 «Валютные счета».

Организация может выбрать другой вариант отражения процентов и зафиксировать его в учетной политике. В соответствии с нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет, проценты по кредитам могут не капитализироваться, а полностью включаться в прочие расходы, т. е. в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При составлении бухгалтерской отчетности к долгосрочным кредитам следует относить суммы полученных кредитов не погашенных к 31 декабря и подлежащих погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Срок погашения задолженности определяется на основании кредитного договора. Долгосрочные кредиты отражаются в пассиве баланса в IV разделе по строке «Долгосрочные кредиты».

Сумма долга по кредиту показывается в балансе с учетом причитающихся к уплате на конец отчетного года процентов, если они не перечислены кредитору в течение года.

Начисление процентов по полученным кредитам производится в соответствии с порядком, установленном в кредитном договоре.

Долгосрочную задолженность переводят в состав краткосрочной в момент, когда по условиям кредитного договора до возврата основной суммы долга остается 365 дней. Положение о переводе долгосрочных кредитов в краткосрочные следует закрепить в учетной политике организации. Порядок перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность отражен в п.16 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

***Например***, организация заключила 28.06.06 г. кредитный договор на сумму 600 000 руб. По условиям договора срок возврата кредита установлен 29.12.07 г. Кредит предназначен для финансирования строительства производственного помещения. Проценты по кредиту по ставке 17 % годовых начисляются и уплачиваются ежемесячно. Сумма кредита зачислена на расчетный счет организации 01.07.06 г. Производственное помещение принято на учет в качестве объекта основных средств 25.09.07 г. Таким образом, кредит получен на 1,5 года и считается долгосрочной задолженностью.

Операции в бухгалтерском учете:

1) Отражена сумма полученного кредита на основании кредитного договора и выписки банка из расчетного счета 01.07.06 г. 600 000 руб.

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

2) Проценты по полученному кредиту ежемесячно до момента оприходования производственного помещения (до сентября 2007 включаются в стоимость объекта 8 384 руб.



ДТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

КТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

3) С 01.10.07 г. сумма процентов ежемесячно до даты погашения кредита учитывается в составе прочих расходов 8 384 руб.

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

4) Оплата процентов ежемесячно 8 384 руб.

ДТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

5) В конце 2006 г. организация осуществит перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную 600 000 руб.

ДТ сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

6) В составе годовой бухгалтерской отчетности за 2003 г. эта сумма будет показана в V разделе баланса по строке «Краткосрочные кредиты банка».

7) возврат кредита в декабре 2007 г. 600 000 руб.

ДТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

**3. Учет краткосрочных кредитов**

Учет краткосрочных кредитов ведется на пассивном счете 66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» на отдельном субсчете «Краткосрочные кредиты банка». Краткосрочные кредиты организация обычно получает под оборотные средства или осуществление текущих расчетов (на выдачу заработной платы работникам, погашение задолженности поставщикам).

Получение краткосрочных кредитов на основании кредитного договора и выписок банка в бухгалтерском учете отражаются записью

ДТ сч.51 «Расчетные счета»,

сч.52 «Валютные счета»,

сч.55 «Специальные счета в банках»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Также как и в случаях с долгосрочными кредитами самым важным вопросом является вопрос, куда отнести проценты по полученному кредиту. В соответствии с ПБУ 15/01 организация имеет право выбора. Она может включать проценты по кредиту в фактическую себестоимость приобретаемых материальных ценностей или относить проценты по кредитам на прочие расходы организации без включения в фактическую себестоимость заготовленных ценностей. Организация выбирает один из вариантов и закрепляет его в учетной политике.

Суммы процентов по краткосрочным кредитам могут включаться в фактическую себестоимость заготовленных материальных ценностей только до момента принятия этих материальных ценностей к учету. С месяца, следующего за месяцем принятия материальных ценностей к учету, суммы процентов по кредитам относятся на прочие расходы.

Если согласно учетной политике организации проценты включаются в фактическую себестоимость заготовления материалов, то начисление процентов до момента оприходования материалов отражается

ДТ сч.10 «Материалы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

или

ДТ сч.15 «Заготовление и приобретение материальных

ценностей»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

После оприходования материалов на склад начисление процентов производится

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Если организацией принят вариант отражения процентов в прочих расходах организации, то начисление процентов независимо от времени оприходования материалов отражается записью:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Перечисление процентов и основного долга банку

ДТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

Банком, обслуживающим организацию, в соответствии с договором банковского счета клиента при недостаточности или отсутствии денежных средств на расчетном счете может быть предоставлен овердрафтный кредит.

Банк производит кредитование счета и считается предоставившим клиенту овердрафтный кредит на соответствующую сумму со дня осуществления платежа. Как правило, такой кредит выдается на несколько дней. По мере поступления денежных средств на расчетный счет организации банк погашает сумму кредита и проценты по нему.

Кредитование счета или овердрафтный кредит регулируется ст.850 Гражданского кодекса РФ. Основой, определяющей права и обязанности клиента по овердрафтному кредиту, является положение о займе и кредите, если договором о банковском счете не предусмотрено иное.

Обычно проведение такого вида кредитования организации фиксируется в дополнительном письменном соглашении к договору банковского счета. В этом соглашении отражается лимит денежных средств на счете или максимальная сумма овердрафтного кредитования, срок кредитования, величина процентов и комиссия банка.

Оформляя выдачу овердрафтного кредита, банк может потребовать, как и в случаях с другими кредитами, залога имущества заемщика, предоставления поручительства или гарантии третьих лиц. Для получения овердрафтного кредита организация предоставляет в банк заявление, устав организации и изменения по нему, учредительный договор, свидетельство о государственной регистрации, карточку с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера с оттиском печати, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложение к бухгалтерскому балансу, расшифровку дебиторской и кредиторской задолженности и свидетельство о постановке на учет в налоговых органах.

Операции по кредитованию счета или овердрафтного кредитования банк проводит через открытый для заемщика ссудный счет. Кредит считается полученным после фактической передачи денег на ссудный счет заемщика.

Задолженность по овердрафтному кредиту организация погашает обычно в день поступления денежных средств на расчетный счет. Банк списывает средства с расчетного счета заемщика без акцепта (без согласия заемщика до полного погашения кредита).

При учете движения денежных средств по овердрафтному кредитованию используется счет 55 «Специальные счета в банках».

***Например***, согласно кредитному договору от 15 октября обслуживающий организацию банк установил лимит овердрафтного кредитования в размере 1 200 000 руб. По состоянию на 15 октября согласно выписки банка из расчетного счета остаток денежных средств на расчетном счете составил 100 000 руб. До конца декабря организация произвела следующие хозяйственные операции по расчетному счету:

20 октября перечислены денежные средства по счету-фактуре подрядной строительной организации за этап выполненных работ по строительству нового цеха 800 000 руб.;

22 октября получены денежные средства на выплату заработной платы работникам 200 000 руб.;

23 октября поступила выручка от продажи продукции 3 000 000 руб.

Бухгалтерские записи:

20 октября

1. Зачислена на ссудный счет сумма овердрафтного кредита

700 000 руб.

ДТ сч.55 «Специальные счета в банках»

субсчет «Ссудный счет»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Расчеты по овердрафтному кредиту».

2. Оплачен с расчетного счета счет подрядной строительной организации 100 000 руб.

ДТ сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

3. Оплачен счет подрядной организации с ссудного счета в банк 700 000 руб.

ДТ сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

КТ сч.55 «Специальные счета в банках»

субсчет «Ссудный счет».

22 октября

4. Зачислен на ссудный счет овердрафтный кредит 200 000 руб.

ДТ сч.55 «Специальные счета в банках»

субсчет «Ссудный счет»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Расчеты по овердрафтному кредиту».

5. Выданы по чеку в банке и оприходованы в кассу денежные средства на выплату заработной платы 200 000 руб.

ДТ сч.50 «Касса»

КТ сч.55 «Специальные счета в банках».

23 октября

6. Зачислена на расчетный счет выручка от продажи продукции

3 000 000 руб.

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

7. Перечислена с расчетного счета на ссудный счет сумма для погашения овердрафтного кредита банка 900 000 руб.

ДТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

КТ сч.55 «Специальные счета в банках».

8. Проценты по овердрафтному кредиту включаются в состав прочих расходов. Начисление процентов в учете оформляется записью:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Расчеты по овердрафтным кредитам».

В бухгалтерском учете задолженность банкам по кредитам подразделяют на:

* ***срочную*** – задолженность, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке;
* ***просроченную*** – задолженность по полученным кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация обязана обеспечить перевод срочной задолженности по истечении срока платежа в просроченную. Этот перевод осуществляется на следующий день после того, как организация по условиям договора должна была возвратить основную сумму долга. Учет суммы просроченной задолженности по кредитам следует вести на отдельных субсчетах, открываемых к счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Расшифровка суммы срочной и просроченной задолженности приводится в приложении к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

**4. Учет коммерческих кредитов**

Одной из форм краткосрочного финансирования организации является коммерческий кредит. В соответствии со ст.823 Гражданского кодекса РФ при коммерческом кредите в договор включается условие, в силу которого одна сторона предоставляет другой отсрочку или рассрочку исполнения какой-либо обязанности.

Коммерческий кредит рассматривается в Гражданском кодексе РФ как одно из условий какого-либо договора, но не как самостоятельный кредитный договор.

Таким образом, предоставление коммерческого кредита не является самостоятельной сделкой. Коммерческий кредит может осуществляться в двух формах:

* в виде предоплаты или авансирования, что в бухгалтерском учете отражается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
* в виде отсрочки платежа, оформленного в т. ч. и векселем.

В первом случае покупатель, осуществляющий предоплату, перечисляет денежные средства поставщику. Поставщик имеет коммерческий кредит

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В соответствии с Налоговым кодексом РФ организация, являющаяся плательщиком НДС, обязана с сумм предоплаты начислить бюджету налог. Начисление НДС отражается записью:

ДТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

В дальнейшем, когда коммерческий кредит будет погашен, т. е. в счет полученных платежей отгружена продукция (товары, услуги), НДС с предоплаты восстанавливается. Отгрузка продукции оформляется записью:

ДТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

КТ сч.90 «Продажи»

Одновременно восстанавливается НДС, начисленный ранее с предоплаты

ДТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

КТ сч.62 «Расчеты по налогам и сборам».

Вторая форма кредита по существу ничем не отличается от обычной купли-продажи, только организация-покупатель уплачивает поставщику проценты на сумму отсрочки. Проценты по такому кредиту также являются прочими расходами и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» записью:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Перечисление процентов

ДТ сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

**5. Учет займов**

Для учета займов Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета 66 и 67, к которым открываются субсчета:

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»:

1. «Краткосрочные займы в денежном исполнении»;

2. «Краткосрочные займы в натуральной форме»;

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

1. «Долгосрочные займы в денежном исполнении»;

2. «Долгосрочные займы в натуральной форме».

Методика учета займов в денежной форме не отличается от методики учета кредитов. Получение займа в натуральной форме, т. е. вещами отражается в бухгалтерском учете иначе. Получить в займы вещь можно в том случае, если она обладает определенными родовыми признаками. Получение вещи в займы оформляется договором займа, при этом право собственности на вещь переходит к заемщику. Взятые в займы вещи оформляются:

ДТ сч.41 «Товары»,

сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»,

сч.10 «Материалы»,

сч.15 «Заготовление материальных ценностей»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредита и займам»,

сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Полученные в займы внеоборотные активы должны быть введены в эксплуатацию и учтены в соответственно как основные средства и нематериальные активы

ДТ сч.01 «Основные средства»,

сч.04 «Нематериальные активы»

КТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

Проценты за пользование займом в натуральной форме учитываются точно также как и в случае с кредитами банка. Начисление процентов до момента принятия объектов к учету могут включаться в фактическую себестоимость заготовления этих объектов

ДТ сч.10 «Материалы»,

сч.15 «Заготовление и приобретение материальных цен-

ностей»,

сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

и др. счетов.

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

После ввода в эксплуатацию проценты по займам включаются в состав прочих расходов:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Перечисление процентов по займам:

ДТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

КТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета».

Возврат вещевого займа отражается в бухгалтерском учете как прочее выбытие имущества, т. е. через счет 91 «Прочие доходы и расходы». На сумму возвращенного займа в натуральной форме делается запись:

ДТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

сч.67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 1 «Прочие доходы».

Дальнейшие бухгалтерские записи по выбытию активов те же самые, что и при их продаже на сторону.

**6. Учет налоговых кредитов**

Нестабильность российской экономики обостряет зависимость коммерческих организаций от заемного капитала. Многие организации решают свои финансовые проблемы за счет налоговых кредитов: текущих и инвестиционных (ст. 61 Налогового кодекса РФ).

Благодаря налоговым кредитам организация-заемщик временно освобождается от уплаты налога, тем самым получает возможность вовлечь ***налоговый расход*** в хозяйственный оборот. В свою очередь кредитор (государство) с помощью налоговых кредитов регулирует экономическую ситуацию в стране и наполняет доходы бюджета за счет кредитных процентов.

В отличие от обычной рассрочки или отсрочки уплаты налога налоговые кредиты предоставляются на более продолжительный срок:

* текущие налоговые кредиты – от 3 месяцев до 1 года;
* инвестиционные – от 1 года до 5 лет.

Налоговые кредиты имеют целевой характер и оформляются кредитным договором. Они даются организациям, своевременно выполняющим налоговые обязательства перед бюджетом.

Возврат кредита обеспечивается либо залогом имущества, либо поручительством, либо гарантией.

Для получения налогового кредита организация подает заявление в уполномоченные финансовые органы:

* по федеральным налогам и сборам – в Минфин РФ;
* по региональным налогам и сборам – в финансовые органы субъектов РФ;
* по местным налогам и сборам – в финансовые отделы муниципальных образований;
* по налогам и сборам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров через таможенную территорию России – в Государственный таможенный комитет или уполномоченный им таможенный орган.

Если налог подлежит уплате в бюджеты разного уровня, то заявление о предоставлении кредитов подается в несколько уполномоченных органов. При положительным решении вопроса стороны заключают кредитный договор в соответствии с Гражданским кодексом РФ (гл.42) и Налоговым кодексом РФ (гл.9).

С правовой точки зрения предоставление налоговых кредитов является изменением порядка исполнения налогоплательщиком своих обязательств по уплате налогов, причем как уже наступивших, так и будущих.

С экономической точки зрения данная отсрочка означает предоставление кредита. Поэтому сумма налога, уплата которой переносится на более поздний срок, квалифицируется как кредиторская задолженность организации перед бюджетом или внебюджетными фондами по налоговому кредиту.

Синтетический учет обязательств организации по текущим налоговым кредитам ведется на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», к которым открывается субсчет «Текущие налоговые кредиты», по инвестиционным налоговым кредитам – на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», к которому открывается субсчет «Инвестиционные налоговые кредиты».

Аналитический учет обязательств по налоговым кредитам ведется по каждому кредитному договору.

Если кредит предоставляется по налогу, уплата которого была просрочена, то в состав долга входит сумма пени, начисленных к моменту получения кредитного договора.

Текущие налоговые кредиты могут быть выданы организации при наличии одного из следующих оснований:

* причинение ущерба в результате стихийных бедствий, техногенных катастроф или иных обстоятельств непреодолимой силы (чрезвычайных обстоятельств);
* задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;
* угроза банкротства в случае единовременной уплаты налога.

Организация учета операций по текущим налоговым кредитам зависит от условий заключенного кредитного договора. Этот договор должен предусматривать:

* сумму кредита;
* срок действия сделки;
* порядок погашения долга;
* способ обеспечения долга (залог имущества, поручительство, гарантия);
* ответственность сторон;
* налог, с уплатой которого связано предоставление кредита.

В пределах срока действия договора можно выделить два периода:

* первый, в течение которого организация уменьшает налоговые платежи в бюджет на определенную величину;
* второй, когда организация погашает задолженность.

В первый период организация начисляет задолженность бюджету или внебюджетным фондам по соответствующему налогу:

* НДС, акцизы, экспортные пошлины за счет финансовых результатов или выручки

ДТ сч.90 «Продажи»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

* плата за землю, транспортный налог, налог на рекламу за счет себестоимости

ДТ сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 «Расходы на продажу»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

* налог на имущество за счет прочих расходов

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

* налог на прибыль за счет прибыли

ДТ сч.99 «Прибыли и убытки»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

* единый социальный налог за счет себестоимости

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательное производство»,

сч.25 «Общепроизводственные расходы»,

сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 «Расходы на продажу»

КТ сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспе-

чению».

Одновременно на эту же величину производится уменьшение налогового долга и увеличение кредитного обязательства

ДТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»,

сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспе-

чению»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Текущие налоговые кредиты».

Проценты за пользование текущим налоговым кредитом взимают только в том случае, если он предоставлен в связи с угрозой банкротства организации из-за единовременного внесения налога. В остальных случаях платность кредита исключается. Проценты начисляют исходя из ставки рефинансирования Банка России, действующей в период исполнения договора. Начисление процентов в учете оформляется записью:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Текущие налоговые кредиты».

При наступлении срока уплаты процентов, а также срока возврата кредита суммы, причитающиеся бюджету отражаются

ДТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Текущие налоговые кредиты»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

На перечисление этих сумм по кредитному договору делается бухгалтерская запись:

ДТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

Если задолженность бюджету была просроченной и пени включены в состав кредитного обязательства, то начисление пени оформляется записью:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет 2 «Прочие расходы»

КТ сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

субсчет «Текущие налоговые кредиты».

Пени возвращаются бюджету вместе с суммой налога и процентов.

***Инвестиционный налоговый кредит*** предоставляется организации с целью государственной поддержки социально-значимых инвестиционных проектов (ст. 67 Налогового кодекса РФ).

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется по налогу на прибыль и всем региональным и местным налогам. Для получения инвестиционного налогового кредита нормативными актами соответствующих органов государственной власти и местного самоуправления определен перечень необходимых документов.

В любом случае организация обязана представить инвестиционный проект с расчетом потребностей в заемных ресурсах и оценкой экономической эффективности их использования. Порядок предоставления инвестиционного налогового кредита также определяется кредитным договором. Только в отличие от кредитного договора по текущим налоговым кредитам в этом договоре предусматривается положение об ограничении прав организации на имущество, приобретаемое за счет налогового кредита.

Структура обязательств по инвестиционному налоговому кредиту, способ их оценки такие же, как и при текущем налоговом кредите, однако порядок уменьшения платежей в бюджет иной. Организация, получившая инвестиционный кредит, может уменьшать свои платежи по налогу в течение срока действия кредитного договора до тех пор, пока сумма, накапливаемая на кредите счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» субсчет «Инвестиционные налоговые кредиты», не станет равна сумме предоставленного кредита. Пользование инвестиционным налоговым кредитом является платным, проценты начисляются на сумму кредита и могут колебаться в пределах от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка РФ. Проценты по кредитам включаются в первоначальную стоимость инвестиционных активов, а после ввода в эксплуатацию в состав прочих расходов.

**ЛЕКЦИЯ**

**. УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ И**

**ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ**

1. Понятие и виды государственной помощи
2. Учет государственной помощи
3. Учет бюджетных кредитов
4. Учет целевых поступлений

**1. Понятие и виды государственной помощи**

Государственное регулирование и поддержка (помощь) играет существенную роль в экономике организации в рыночных условиях. Цель государственной поддержки – побуждать организацию на определенные действия по выполнению условий предоставления этой помощи, отвечающих интересам государства и носящих целевой характер.

Вопросы учета государственной помощи регулируются ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утв. приказом Минфина РФ № 92н от 16.10.2000.

В ПБУ 13/2000 определяются виды государственной помощи, условия ее получения и порядок ее отражения в бухгалтерском учете. Данное ПБУ не распространяется на банки и некоммерческие организации.

***Государственная помощь – доход или экономические выгоды конкретной организации в результате поступления активов, денежных средств***.

Коммерческие организации могут получать государственную поддержку в форме:

***1. Денежных средств***. Эта форма государственной поддержки вытекает из ст.6 Бюджетного кодекса РФ. Исходя из характера предоставления помощи бюджетные денежные средства делятся на:

а) носящие безвозвратный и безвозмездный характер:

* ***субсидии*** – предоставляемые юридическому лицу денежные средства на условиях долевого финансирования целевых расходов;
* ***субвенции*** – предоставляемые юридическому лицу денежные средства на осуществление определенных целевых расходов;

б) предоставляемые на возмездной и возвратной основе (***бюджетные кредиты***);

***2. Ресурсов отличных от денежных средств***: земельных участков, горных отводов, природных объектов (водоемов, лесов), объектов инженерной инфраструктуры, объектов жилого фонда и нежилых помещений, т. е. в форме имущества, числящегося в реестрах федерального имущества, имущества субъектов РФ, имущества муниципальных образований. Данный вид государственной помощи не вытекает прямо из положений Бюджетного кодекса РФ, но применяется на практике;

***3. Прочей государственной поддержки*** – предоставляемой организации выгоды, которая не может быть обосновано оценена. Например, безвозмездное оказание консультационных услуг, предоставление гарантий, беспроцентные займы или займы с пониженными процентами, государственные закупки.

Информация о государственной помощи формируется независимо от вида предоставляемых ресурсов. Бухгалтерский учет государственной помощи должен обеспечить выполнение следующих задач:

* правильное оформление документов и принятие к учету разных видов государственной помощи, признанной в качестве таковой и полученной;
* достоверное отражение в учете в качестве дохода полученной государственной помощи и ее возврата;
* полное раскрытие информации о государственной помощи в бухгалтерской отчетности.

Для целей бухгалтерского учета важной является классификации государственных средств на:

* бюджетные средства на финансирование капитальных вложений (покупка, строительство, приобретение внеоборотных активов);
* бюджетные средства на финансирование текущих расходов на систематической основе (на приобретение материально-производственных запасов, оплату труда персонала организации и др. расходы аналогичного характера);
* на покрытие убытков (например, в ЖКХ, АПК);
* на оказание немедленной финансовой поддержки в связи с чрезвычайной ситуацией.

Именно эта классификация государственной помощи определяет порядок ее учета на счетах и признание в качестве дохода.

**2. Учет государственной помощи**

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» содержит безальтернативный вариант отражения в бухгалтерском учете полученной государственной помощи как дохода организации.

Государственная помощь (поддержка), предоставленная организации неденежными средствами (имуществом) в бухгалтерском учете может признаваться доходом не в одном отчетном периоде, а и в последующих отчетных периодах, т. е. растягивается в зависимости от времени использования имущества, полученного от государства. Например, государственная помощь в виде основного средства будет признаваться доходами, начиная с момента начисления амортизации ежемесячно в сумме, равной сумме амортизации.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» государственная поддержка принимается к бухгалтерскому учету при наличии двух условий:

* указанные средства будут получены;
* условия предоставления этих средств организацией будут выполнены.

Документы, подтверждающие государственную помощь:

* целевая программа;
* постановление Правительства;
* решение, соглашение, договор;
* утвержденная бюджетная роспись;
* уведомление о бюджетных ассигнованиях;
* уведомление о лимитах бюджетных обязательств;
* акты (накладные) приемки-передачи (например, акт по форме № ОС-1);
* план передачи земли, сооружений и другие документы, подтверждающие передачу организации прав владения, пользования и распоряжения активами.

Бюджетные средства, принятые к бухгалтерскому учету отражаются как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствами

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.86 «Целевое финансирование».

По мере фактического получения средств задолженность, числящаяся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» погашается:

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов (например, финансирование убытка), то в бухгалтерском учете в момент получения бюджетных средств производится запись:

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.86 «Целевое финансирование».

Возможна ситуация, когда организация получила бюджетные средства, но не имеет достаточной уверенности, что ею будут выполнены все условия предоставления государственной помощи. В этом случае поступившие из бюджета денежные средства оформляются записью:

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.86 «Целевое финансирование»

Но эти суммы должны учитываться как целевое финансирование (не переводиться в доход организации) до получения подтверждения, что все условия организацией выполнены. До этого момента бюджетные средства не могут использоваться организацией ни на приобретение основных средств, материальных ценностей, оплату труда, ни на другие цели.

Порядок списания сумм, учтенных на счете 86 «Целевое финансирование», определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». В части государственной помощи, предназначенной для финансирования капитальных вложений, списание со счета 86 «Целевое финансирование» осуществляется на счет 98 «Доходы будущих периодов» в качестве доходов будущих периодов:

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.98 «Доходы будущих периодов».

Данная проводка может быть сделана только тогда, когда объект основных средств, приобретенный за счет бюджетных средств, введен в эксплуатацию, т. е. в бухгалтерском учете сделана запись:

ДТ сч.01 «Основные средства»

КТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

В течение срока полезного использования объекта сумма, числящаяся на счете 98 «Доходы будущих периодов», подлежат отнесению в размере начисленной амортизации в доходы текущего отчетного периода в качестве прочих доходов:

ДТ сч.98 «Доходы будущих периодов»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

Обязательным условием для данной бухгалтерской записи является начисление амортизации, т. е. наличие в учете проводки

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.25 «Общепроизводственные расходы»,

сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 «Расходы на продажу»

и др. счетов

КТ сч.02 «Амортизация основных средств».

Особенности в учете возникают при признании в качестве дохода внеоборотных активов, не подлежащих в установленном порядке амортизации. Например, земельных участков.

По земельному участку, условием предоставления которого определено строительство на нем зданий, сооружений, решение о признании полученного земельного участка в качестве дохода принимается следующим образом. Субсидия в виде земельного участка признается доходом в течение тех отчетных периодов, в которых начисляется амортизация построенных на нем зданий и сооружений.

Государственная помощь, полученная неденежными средствами, равна рыночной стоимости полученных организацией активов. Для определения рыночной стоимости активов приглашаются независимые оценщики, а по земельным участкам – земельных комитеты. Для определения рыночной стоимости основных средств используются сведения организаций-изготовителей; можно воспользоваться также информацией из специальной литературы, прайс-листов, каталогов и т. д.

Государственная помощь, полученная на финансирование текущих расходов, списывается в период признания расходов, на финансирование которых она предоставлена. Целевое финансирование также признается в качестве доходов будущих периодов:

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.98 «Доходы будущих периодов».

Данная бухгалтерская запись производится при принятии к учету материально-производственных запасов, то есть при наличии в учете проводки:

ДТ сч.10 «Материалы»

КТ сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В дальнейшем по мере отпуска материалов на производственные нужды, доходы будущих периодов в сумме, равной стоимости списанных материалов, включаются в текущие доходы в качестве прочих. Делаются две проводки на стоимость материалов, отпущенных на производственные нужды:

1). ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.25 «Общепроизводственные расходы»,

сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 «Расходы на продажу»

КТ сч.10 «Материалы»

сч.16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

2). Одновременно на эту же сумму делается запись:

ДТ сч.98 «Доходы будущих периодов»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

Тоже самое происходит при начислении заработной платы работникам:

1). На сумму начисленной заработной платы

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.25 «Общепроизводственные расходы»,

сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 «Расходы на продажу»

КТ сч.70 «Расчеты с персоналом по заработной плате»;

2). На сумму начислений внебюджетным фондам

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.23 «Вспомогательные производства»,

сч.25 «Общепроизводственные расходы»,

сч.26 «Общехозяйственные расходы»,

сч.44 Расходы на продажу»

КТ сч.69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

3). Одновременно на общую сумму

ДТ сч.98 «Доходы будущих периодов»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

Существуют особенности в признании в бухгалтерском учете доходов от основной деятельности организации при отпуске продукции, выполнении работ, оказании услуг по льготным тарифам в соответствии с законодательством РФ. Величина дохода от основной деятельности этих организаций подлежит признанию в бухгалтерском учете в размере суммы тарифа за продукцию (работы, услуги), покрываемые за счет:

1) платы граждан

ДТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.90 «Продажи»;

2) суммы возмещения из бюджета, предусмотренной на покрытие предоставленных в соответствии с законодательством РФ льгот гражданам

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.90 «Продажи».

Действует порядок, при котором выручка от продажи продукции (работ, услуг) исчисляется в момент оказания услуг по действующим тарифам и на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям граждан и возмещаемых из бюджета, она не уменьшается.

Таким образом, государственная помощь, относящаяся к доходам, признается организацией в качестве дохода в тех отчетных периодах, в которых произведены расходы, на компенсацию, которых она фактически получена.

В случае задержки получения государственной помощи на покрытие текущих расходов отчетного года, расходы, осуществленные организацией, в части не покрытой государством, учитываются как расходы отчетного периода и списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступление средств государственной помощи в следующем году для покрытия этих расходов, относится на финансовые результаты организации как прочие доходы:

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

Единовременно полученная государственная помощь на оказание немедленной финансовой поддержки организации в качестве чрезвычайной, признается чрезвычайным доходом в том отчетном периоде, в котором она была получена:

* получение чрезвычайной помощи

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

* отражение целевых денежных средств

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.86 «Целевое финансирование»;

* отнесение помощи на чрезвычайные доходы

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы».

**3. Учет бюджетных кредитов**

Организации могут получать государственную помощь на возвратной основе, что предусмотрено нормой ст.78 Бюджетного кодекса РФ.

Выделение бюджетных кредитов в отдельный раздел обусловлено особенностями их принятия к бухгалтерскому учету в зависимости от условий предоставления. Бюджетные средства, предоставленные в соответствии с Бюджетным кодексом РФ государственным или муниципальным унитарным предприятиям на договорной основе под банковские гарантии, поручительство, залог имущества в размере не менее 100 % предоставляемого кредита, принимаются к бухгалтерскому учету в общем порядке, предусмотренном для учета заемных средств. Если при предоставлении бюджетных кредитов на возвратной основе установлено, что при выполнении определенных условий организация освобождается от возврата полученных ресурсов и существует достаточная уверенность в том, что организация выполнит эти условия, такие средства учитываются как государственная помощь в порядке, установленном для учета бюджетных средств.

Если условия предоставления кредита не выполнены, бюджетные средства должны быть возвращены государству.

Возврат бюджетных средств, использованных либо не по целевому назначению, либо не было выполнено условие, определенное в договоре, отражаются в бухгалтерском учете:

* в уменьшение целевого финансирования и возникновения задолженности государству по возврату

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

* в части восстановления целевого финансирования

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.86 «Целевое финансирование»;

* возврат бюджету

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

**4. Учет целевых поступлений**

Коммерческие организации получают от физических и юридических лиц средства на определенные цели:

* на строительство жилья;
* на содержание детей в дошкольном детском учреждении;
* и т.д.

Для отражения движения этих средств в бухгалтерском учете предусмотрен счет 86 «Целевое финансирование». По кредиту счета 86 «Целевое финансирование» отражается поступление средств, по дебету - использование.

Поступление целевых средств в бухгалтерском учете оформляется записью

ДТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета»,

сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТ сч.86 «Целевое финансирование».

Использование целевых средств

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,

сч.10 «Материалы»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

и др. счетов.

Если финансирование было с целью долевого участия в строительстве, то по окончании строительства объект переходит в собственность к инвестору (к тому, кто финансирует) в учете делается запись

ДТ сч.86 «Целевое финансирование»

КТ сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет на счете 86 «Целевое финансирование» осуществляется по видам целевого финансирования и по инвесторам.

**ЛЕКЦИЯ**

**. УЧЕТ УСЛОВНЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

1. Понятие и классификация условных фактов хозяйственной деятельности
2. Отражение условных фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете
3. Отражение условных фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности

**1. Понятие и классификация условных фактов хозяйственной**

**деятельности**

***Условный факт хозяйственной деятельности*** – факт имеющий место по состоянию на отчетную дату, в отношении последствий которого и вероятности его возникновения в будущем существует неопределенность. Другими словами – возникновение последствий зависит от того, произойдут или не произойдут неопределенные события.

К условным фактам хозяйственной деятельности относятся:

1. незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
2. не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
3. выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
4. учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
5. какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
6. выданные организацией гарантийные обязательства, в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
7. обязательства в отношении охраны окружающей среды;
8. продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион;

и другие аналогичные факты.

Перечень условных фактов хозяйственной деятельности открыт.

При выявлении фактов хозяйственной деятельности, которые можно классифицировать как условные, необходимо иметь в виду, что к ним не относятся:

1. снижение или увеличение стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений;
2. расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете только по факту получения от поставщиков платежных документов (например, при оказании коммунальных услуг, телефонной связи и т. д.).

Условными фактами хозяйственной деятельности могут быть ***условные активы*** и ***условные обязательства***.

***Условные активы*** – такие последствия условных фактов, которые в будущем с очень высокой степенью вероятности приведут к увеличению экономических выгод организации.

***Условные обязательства*** – такие последствия условных фактов, которые в будущем с очень высокой степенью вероятности приведут к уменьшению экономических выгод организации.

Условные обязательства делятся на две группы:

1. существующие на отчетную дату обязательства организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность (например, начавшиеся, но не завершенные в отчетном году судебные разбирательства);
2. возможные обязательства организации, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо не наступлением будущих событий не контролируемых организацией (например, выданные гарантийные обязательства на проданную продукцию).

Степень вероятности наступления условного факта хозяйственной деятельности считается очень высокой, если о наступлении будущего события можно утверждать, с достаточной определенностью (оценка от 95 % до 100 %).

Степень вероятности наступления условного факта считается высокой, если будущее событие скорее наступит (оценка 50 – 95%).

Условные активы и условные обязательства отражаются в бухгалтерской отчетности в случае их существенности. При этом отражаются все существенные последствия, независимо от того, благоприятны они для организации или нет.

Последствия условных фактов признаются существенными, если без знания о них пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния организации на отчетную дату.

Существенность последствий условного факта определяется организацией, исходя из общих требований бухгалтерской отчетности.

Отражение условных фактов хозяйственной деятельности или их последствий в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности регулируются ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», утв. приказом Минфина РФ № 96н от 28.11.2001.

**2. Отражение условных фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете**

Условные обязательства подразделяются на две группы. В связи с обстоятельствами, относящимися к первой группе, т.е. существующими на отчетную дату обязательствами, организации создают резервы. Информация об обязательствах второй группы (возможных обязательствах) раскрывается в пояснительной записке, которая составляется к бухгалтерской отчетности.

Создание резерва осуществляется в зависимости от вида обязательства либо за счет себестоимости продукции, либо за счет финансовых результатов. Например, резерв в связи с обязательствами по гарантийному обслуживанию проданной продукции создается за счет себестоимости. В структуре себестоимости есть статья «Прочие расходы». Создание резерва отражается записью

ДТ сч.20 «Основное производство»

КТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов».

В случае вовлечения организации в судебное разбирательство из-за несвоевременного исполнения обязательств перед кредитором, в связи с чем организации предстоит уплатить штраф, резерв создается за счет прочих расходов

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов».

Для оценки в денежном выражении условного обязательства организация делает расчет. Этот расчет должен основываться на информации, доступной организации по состоянию на отчетную дату.

Если после отчетной даты организация получит дополнительную информацию, свидетельствующую об изменении сделанной ранее оценки условного обязательства, то информация об этом будет раскрываться в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утв. приказом Минфина РФ № 56н от 25.11.1998 г.

Организация при оценке последствий условного факта должна принимать во внимание существующую практику по аналогичным фактам, заключения независимых экспертов, а также должна подтверждать произведенный расчет и оценивать последствия каждого условного обязательства в отдельности. Исключение составляют гарантийные обязательства.

Существуют следующие способы оценки условного обязательства, предусмотренные ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»:

1. если величина условного обязательства оценивается путем выбора из нескольких значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается средневзвешенная величина, рассчитанная как средняя из произведений каждого значения на вероятность;
2. если величина условного обязательства оценивается путем выбора из временного интервала значений, то в качестве оценки этого условного обязательства принимается средняя арифметическая из наибольшего и наименьшего интервала;
3. если величина условного обязательства оценивается путем выбора из определенного набора интервалов значений, сначала определяют средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, которые затем оцениваются с учетом степени вероятности появления соответствующего интервала значений.

Полученная таким образом средневзвешенная величина принимается в качестве оценки условного обязательства.

При образовании резерва в бухгалтерском учете производится запись (каждый резерв на отдельном субсчете)

ДТ сч.20 «Основное производство»,

сч.44 «Расходы на продажу»,

сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов» по субсчетам (отдельны резервам).

Резервы в связи с условными фактами хозяйственной деятельности создаются при формировании годовой бухгалтерской отчетности, то есть по состоянию на 31 декабря отчетного года. Один резерв составляет исключение. Это резерв по гарантийным обязательствам организации по проданной продукции. Отчисления в этот резерв производятся ежемесячно равными долями.

Резервы могут создаваться при одновременном выполнении двух условий:

* существует высокая или очень высокая вероятность, что организация понесет убытки;
* величина обязательства, порождаемого условным фактом, обоснованно оценивается.

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, резерв в связи с условными обязательствами не создается.

В конце отчетного года в порядке, установленном «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых результатов» в обязательном порядке производится инвентаризация созданных резервов. Проверяется правильность образования и использования сумм резервов, а также их обоснованность. По результатам инвентаризации сумма резерва может быть:

1. увеличена на расходы, за счет которых создавался резерв, если получена дополнительная существенная информация, позволяющая уточнить расчет величины резерва;
2. уменьшена с отнесением суммы уменьшения на прочие доходы, если получена дополнительная существенная информация, позволяющая уточнить расчет величины резерва.

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»,

1. остаться без изменения;
2. списана полностью на прочие доходы организации.

По резервам, созданным по условным фактам хозяйственной деятельности, может быть остаток на конец года.

При фактическом наступлении фактов хозяйственной деятельности, ранее бывших условными, последствия которых учтены при создании резерва, в бухгалтерском учете отражается сумма расходов организации, связанных с выполнением признанных обязательств. По расходам в связи с гарантийными обязательствами на проданную продукцию по мере осуществления таких расходов делается запись

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.23 «Вспомогательные производства».

По остальным фактам, являющимся условными, записи в бухгалтерском учете признаются в году, следующем за годом создания резервов

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В случае недостаточности зарезервированных сумм не покрытые резервом расходы организации отражаются в учете в общем порядке.

В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается внереализационным доходом организации.

Условные активы не отражаются в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода, в бухгалтерском балансе за отчетный период. Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу.

**3. Отражение условных фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности**

Информация об условных фактах хозяйственной деятельности раскрывается в пояснительной записке бухгалтерской отчетности. При фактическом получении актива, признанного условным, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, будут произведены записи обычного порядка на получение актива, а в бухгалтерском учете за отчетный период информация о таких активах будет раскрыта в пояснительной записке только в случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит.

По каждому условному обязательству в бухгалтерской отчетности раскрывается следующая информация:

* краткое описание характера обязательства;
* ожидаемый срок его исполнения;
* краткая характеристика неопределенностей (почему это обязательство является условным).

Если формируются резервы в связи с условными обязательствами, то для каждого резерва дополнительно раскрывается информация:

* о сумме резерва на начало и конец отчетного периода;
* о сумме резерва, списанной в отчетном периоде в связи с признанием организацией обязательства ранее бывшего условным;
* о неиспользованной (излишне начисленной) сумме резерва, отнесенной в отчетном периоде на внереализационные доходы.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации о последствиях условных фактов наносит или может нанести ущерб, организация может не раскрывать информацию в полном объеме.

**ЛЕКЦИЯ**

**. УЧЕТ ОПРЕАЦИЙ ПО ПРЕКРАЩАЕМОЙ**

**ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Для отражения информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерском учете следует руководствоваться ПБУ 16/02 «Информация о прекращаемой деятельности», утв. приказом Минфина РФ№ 167н от 02.07.02 г.

В основу данного российского стандарта положены принципы МСФО 35 «Прекращаемая деятельность».

ПБУ 16/02 «Информация о прекращаемой деятельности» определяет порядок раскрытия информации о планируемом прекращении части финансово-хозяйственной деятельности организации. Например, организация занимается строительством, продажей строительных материалов, лесозаготовками. В плановом порядке решает отказаться от производства лесозаготовок. Данная ситуация рассматривается как прекращение части финансово-хозяйственной деятельности.

ПБУ 16/02 «Информация о прекращаемой деятельности» не регулирует прекращение финансово-хозяйственной деятельности в связи с причинами чрезвычайного характера, при временном приостановлении деятельности.

Для составления бухгалтерской отчетности информация о прекращаемой деятельности раскрывается с учетом ее существенности. Причем, существенность – это не только стоимостной порог в размере 5 % к общему итогу, но и значимость информации для внешних и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности.

Организация должна иметь возможность выделять активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности, относящиеся к прекращаемой деятельности. Для этого необходимо достоверно оценить активы по текущей рыночной стоимости, просчитать возможные возникающие в связи с прекращением деятельности организации обязательства, определить доходы и расходы.

Прекращение деятельности организации, ее части может осуществляться:

* путем продажи организации целиком, как имущественного комплекса или ее части в результате заключения единой сделки;
* путем продажи отдельных активов и прекращения в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности;
* путем отказа от продолжения части деятельности;
* при реорганизации организации в форме выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц.

Для целей бухгалтерского учета деятельность признается прекращаемой при следующих условиях:

* принятие уполномоченным органом организации решения о прекращении части деятельности;
* разработка уполномоченным органом единой программы прекращения части деятельности организации.

Без соблюдения этих двух условий деятельность не признается прекращенной, и производить какие-либо учетные процедуры не допускается.

Дата прекращения деятельности может быть при наступлении наиболее раннего из следующих событий:

* заключение организацией договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделенная как прекращаемая, практически не осуществима;
* дата доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты.

Возможными последствиями прекращаемой деятельности являются:

***Снижение стоимости активов, относящихся к прекращаемой деятельности, и определение потенциального убытка от этого снижения***. Такое возможное снижение стоимости активов в условиях прекращаемой деятельности имеет свои особенности.

1. При прекращении деятельности через продажу отдельных активов и исполнении отдельных обязательств величина убытка от снижения стоимости актива определяется как разница между отраженной в бухгалтерском балансе стоимостью актива и его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по выбытию (затраты на оценщика, посредников при продаже).

2. Если прекращение деятельности осуществляется путем продажи организации или ее части по одной сделке, то снижение стоимости активов признается в бухгалтерском учете только в случае заключения предварительного договора купли-продажи, срок исполнения которого приходится на последующие отчетные периоды. Например, организация в связи с прекращением лесозаготовок заключила в декабре 2006 г. договор об их продаже, срок исполнения которого май 2007 г. По такой сделке организация должна определять снижение стоимости активов. Организация самостоятельно производит расчет суммы снижения стоимости каждого актива. Указанная сумма признается в бухгалтерском учете на основании договора купли-продажи.

3. Если организация отказывается от продолжения деятельности и при этом невозможно продать активы, то величина снижения стоимости активов будет совпадать с их балансовой стоимостью до прекращения деятельности. Организация признает убыток от снижения стоимости активов на конец отчетного периода, в котором деятельность признается прекращенной. В бухгалтерском балансе стоимость активов показывается с учетом признанного снижения, а в отчете о прибылях и убытках сумма снижения относится к прочим расходам. Исключение составляют переоцененные основные средства, если имеется добавочный капитал.

По состоянию на конец каждого отчетного года в течение периода, от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности, организация уточняет отражаемую в бухгалтерском балансе сумму активов, исходя из возможного изменения их текущей рыночной стоимости.

Если рыночная цена на активы по прекращаемой деятельности не снижается, а растет, организация признает прочий доход, но в пределах суммы раннее признанного убытка от снижения.

У организации возникают определенные обязательства, обусловленные требованиями законодательства, условиями хозяйственных и трудовых договоров с юридическими и физическими лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности.

Для урегулирования сумм подобных расходов, если существует неопределенность в отношении их величины либо срока исполнения, выполняются условия, установленные ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (создаются резервы).

Необходимо учитывать следующие особенности ПБУ 8/01:

* при прекращении деятельности путем продажи организации резерв, создаваемый в связи с условными фактами хозяйственной деятельности, признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи;
* при прекращении деятельности путем продажи отдельных активов, а также путем отказа от продолжения деятельности, резерв образуется только в том случае, когда эта продажа или прекращение деятельности фактически будут осуществлены в периоде, следующем за отчетным;
* резерв создается в сумме возникающих в результате прекращения деятельности затрат на увольнение работников, выплату штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров и признается этот резерв в бухгалтерском учете на конец отчетного года.

Например, организация из-за прекращения лесозаготовок в 2006 г. определила с учетом требований ПБУ 8/01 и 16/02 сумму обязательств перед увольняемыми работниками 250 000 руб. и перед поставщиками сырья в виде экономических санкций 60 000 руб. Это суммы, которые с высокой степенью вероятности придется выплатить в 2007 г. Создание резерва на сумму 310 000 руб. отражается записью:

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

В феврале 2007 г. организация договорилась с поставщиками о снижении ранее начисленных экономических санкций с 60 000 руб. до 50 000 руб. и на сумму 50 000 руб.

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

В апреле 2007 г. начисляется задолженность перед увольняемыми работниками на сумму 250 000 руб.

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

На сумму излишне созданного резерва на сумму 10 000 руб. восстанавливается финансовый результат

ДТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

Резерв по прекращаемой деятельности подлежит пересмотру и корректировке на конец каждого отчетного года в течение периода от признания деятельности прекращаемой до завершения прекращения деятельности.

Информация о прекращаемой деятельности должна быть подробно раскрыта в бухгалтерской отчетности:

* описана прекращаемая деятельность (описывается операционный или географический сегмент, по которому происходит прекращение деятельности; дата признания деятельности прекращаемой; период, в течение которого завершится прекращение деятельности);
* стоимость активов и обязательств, предполагаемых к выбытию или погашению в связи с прекращаемой деятельностью;
* суммы доходов, расходов, прибылей и убытков до налогообложения, а также суммы начисленного налога на прибыль, относящегося к прекращаемой деятельности;
* движение денежных средств, относящихся к прекращаемой деятельности в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

***Например***, по решению Совета директоров от 10.09.06 г. организация прекратила деятельность географического сегмента на территории региона «Б». В соответствии с утвержденной программой планируется осуществлять прекращение деятельности путем продажи отдельных активов и погашения обязательств. По состоянию на 31.12.06 г. стоимость активов сегмента «Б» в бухгалтерском балансе, намеченных к продаже, составляет 500 000 руб. и обязательств к погашению 120 000 руб. Решение Совета директоров в установленном порядке было доведено до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно были затронуты:

* работников организации, подлежащих увольнению;
* поставщиков и покупателей, договорные отношения с которыми будут прекращены.

Предстоит уволить 20 работников и выплатить им 200 000 руб. В связи с расторжением договоров нужно выплатить поставщикам

20 000 руб. Организация создан резерв под выплаты увольняемым работникам на 200 000 руб., который подлежит погашению до 20.06.07 г., а также резерв под погашение обязательств, вызванных расторжением договоров с поставщиками в сумме 20 000 руб.

Общая сумма резерва 220 000 руб. отражена в бухгалтерском балансе по состоянию на 31.12.06 г.

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.96 «Резервы предстоящих расходов».

**ЛЕКЦИЯ**

**. ЗАБАЛАНСОВЫЙ УЧЕТ**

1. Учет основных средств, взятых в аренду
2. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
3. Учет материалов, принятых в переработку
4. Учет товаров, принятых на комиссию
5. Учет оборудования, принятого для монтажа
6. Учет бланков строгой отчетности
7. Учет списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов
8. Учет обеспечения обязательств и платежей полученных, платежей выданных
9. Учет износа основных средств
10. Учет основных средств, сданных в аренду

**1. Учет основных средств, взятых в аренду**

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации, условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями, бухгалтерский учет которых ведется по простой схеме, предназначены забалансовые счета.

Поскольку объекты основных средств, взятых в аренду, не принадлежат организации на праве собственности, учесть их на балансовом счете 01 «Основные средства» не возможно, для этого предусмотрен забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства». На счете 001 обобщается информация о наличии и движении объектов, взятых в аренду.

Оцениваются такие объекты по стоимости, указанной в договоре аренды.

Оприходование объектов, взятых в аренду, осуществляется на основе акта приема-передачи (ф. № ОС-1)

ДТ сч.001 «Арендованные основные средства».

Аналитический учет должен вестись по арендодателям, объектам арендованных основных средств. Обособленно выделяются арендованные основные средства, находящиеся за пределами Российской Федерации.

На каждый объект открывается инвентарная карточка, в которой объект учитывается по инвентарному номеру арендодателя.

Если переход права собственности на арендованные основные средства не предусмотрен договором аренды, то по окончании действия договора объект возвращается арендодателю – собственнику. Составляется акт приема-передачи основных средств, на основании которого стоимость арендованных объектов списывается

КТ сч.001 «Арендованные основные средства».

Если по окончании срока аренды объект основных средств переходит на праве собственности к арендатору, то он приходуется на бухгалтерский баланс в обычном порядке, через сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

**2. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на**

**ответственное хранение**

Зачастую организации вынуждены принимать на ответственное хранение товарно-материальные ценности. Случаи, когда это бывает:

1. от поставщиков получены основные средства, материалы, которые не соответствуют условиям договора (не те виды, сорта, марки), и организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов-фактур и их оплаты;
2. материальные ценности получены от поставщиков по договору мены и право собственности на них не перешло к организации до момента исполнения всех условий договора;
3. товарно-материальные ценности принимаются на ответственное хранение по другим причинам. Например, был неверно указан адрес и поступили ценности не принадлежащие организации или организация-поставщик получила от покупателя оплату, но по просьбе покупателя материальные ценности (готовая продукция) оставлены на ответственном хранении у поставщика.

Для обобщения информации о наличии и движении таких материальных ценностей предназначен счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Первичными документами, на основании которых может быть сделана запись по дебету счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» являются документы, полученные от поставщиков (накладные, счета-фактуры), либо сохранные расписки на хранение готовой продукции до момента вывоза ее покупателем.

Товарно-материальные ценности отражаются по стоимости указанной в перечисленных документах.

Аналитический учет ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам материальных ценностей и местам их хранения. Также открываются карточки складского учета, поскольку данные виды материальных ценностей находятся на материальной ответственности у работников организации.

Возвратив поставщику материальные ценности или отгрузив покупателю оставленную на хранении готовую продукцию, организация списывает сумму стоимости материальных ценностей с кредита счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Первичными документами на основании которых производится списание являются накладные на отпуск материалов со склада.

**3. Учет материалов, принятых в переработку**

Довольно распространенным явлением, особенно в лесопилении, является принятие сырья в переработку, принадлежащего на праве собственности другим юридическим и физическим лицам (давальческое сырье).

Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»). Здесь отражаются все затраты по производственному процессу, кроме стоимости сырья и материалов заказчика.

Сырье и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются по ценам, предусмотренным в договоре. Прием сырья и материалов оформляют первичными документами: накладными, сертификациями. На основании этих документов делается запись

ДТ сч.003 «Материалы, принятые в переработку».

Именно на счете 003 обобщается информация о наличии и движении сырья и материалов заказчика. На полученные сырье и материалы, которые передаются под материальную ответственность конкретного работника организации, открывается карточка складского учета.

Аналитический учет должен вестись по заказчикам, видам, формам сырья и материалов и местам их нахождения.

После передачи готовой продукции заказчику стоимость сырья и материалов списывается

КТ сч.003 «Материалы, принятые в переработку».

**4. Учет товаров, принятых на комиссию**

В комиссионной торговле, как в розничной, так и в оптовой, товары, которые продает комиссионер (посредник), не принадлежат ему на праве собственности. Они являются собственностью комитента.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором, предназначен счет 004 «Товары, принятые на комиссию».

Прием товаров осуществляется на основании приемо-сдаточного акта, в котором указывается цена на товар. На стоимость указанную в акте, делается запись

ДТ сч.004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет ведется по видам товаров и комитентам (физическим и юридическим лицам), передавшим товары для продажи. После продажи стоимость товаров списывается с кредита счета 004 «Товары, принятые на комиссию».

**5. Учет оборудования, принятого для монтажа**

При подрядном способе выполнения строительных работ заказчик может сам приобретать оборудование для строящегося объекта. Для того, чтобы это оборудование было смонтировано заказчик передает его подрядной организации, осуществляющей монтаж. Право собственности на оборудование сохраняется за заказчиком.

Подрядчик, получив оборудование и сопроводительные документы на него (накладные), учитывает его в ценах, указанных заказчиком, на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа»

ДТ сч.005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Аналитический учет такого оборудования ведется в карточках складского учета по отдельным объектам.

Когда оборудование будет смонтировано, т.е. работы по монтажу выполнены, составлен акт выполненных работ, стоимость оборудования списывается

КТ сч.005 «Оборудование, принятое для монтажа».

**6. Учет бланков строгой отчетности**

Для обобщения информации о наличии и движении находящихся в организации и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности (квитанционных книжек, бланков-удостоверений, бланков-дипломов, различных абонементов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов) предназначен забалансовый счет 006 «Бланки строгой отчетности».

Бланки строгой отчетности учитываются в условной оценке

ДТ сч.006 «Бланки строгой отчетности».

Аналитический учет ведется по каждому виду бланков по местам хранения. При передаче бланков для использования или при списании в связи с их непригодностью на основании актов стоимость их списывается

КТ сч.006 «Бланки строгой отчетности».

**7. Учет списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов**

Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников, предназначен забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежспособных дебиторов».

В соответствии с нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет, списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком давности отражается в бухгалтерском учете записью

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами»,

сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Одновременно, на списанную сумму за балансом

ДТ сч.007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Аналитический учет на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» должен вестись по каждому должнику, чья задолженность списана в убыток и каждому списанному долгу.

Если до истечения пятилетнего срока поступят в организацию суммы уже списанные в убыток, в бухгалтерском учете будут произведены записи

ДТ сч.50 «Касса»,

сч.51 «Расчетные счета»,

сч.52 «Валютные счета»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

Одновременно эти суммы отражаются за балансом

КТ сч.007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

И по истечении пяти лет с момента списания в убыток дебиторской задолженности в забалансовом учете производится запись

КТ сч.007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

**8. Учет обеспечения обязательств и платежей, полученных,**

**платежей выданных**

Заключая сделку, организация должна быть уверена в том, что другая сторона выполнит свои обязательства надлежащим образом. С этой целью она вправе требовать от контрагента определенных гарантий, обеспечивающих защиту ее финансовых интересов. Российское законодательство предусматривает ряд мер, направленных на предотвращение либо ослабление негативных последствий, которые могут наступить в случае неисполнения должником своих обязательств. Это залог имущества, гарантия, поручительство.

Поручительство – сделка, в силу которой третье лицо (поручитель) обязуется перед кредитором нести ответственность наряду с должником в случае неисполнения последним принятого обязательства.

Как средство обеспечения исполнения обязательств, поручительство стоит выше чем залог, т.к. к имущественной ответственности привлекается еще одно лицо, как правило, по принципу состоятельности.

Законодательство не ограничивает круг обязательств, которые могут быть обеспечены посредством поручительства, но на практике этот способ обеспечения исполнения обязательств применяется при осуществлении заемных операций.

Обеспечение обязательства с помощью поручительства создает дополнительные обязательственные правоотношения между кредитором и должником. В этой связи при ведении бухгалтерского учета необходимо принимать во внимание следующие особенности поручительства:

1. недействительность основного обязательства влечет за собой недействительность поручительства;
2. недействительность поручительства не влияет на действительность основного обязательства;
3. условия поручительства сохраняют силу при уступке кредитором прав требования по основному обязательству другому лицу;
4. прекращение основного обязательства влечет за собой прекращение поручительства.

Поручительство оформляется договором, заключенным между поручителем и кредитором. Для договора поручительства установлена письменная форма (ст. 362 Гражданского кодекса РФ).

Существенными условиями договора поручительства, без которых он считается не заключенным, являются

* четкое указание за кого было выдано поручительство;
* данные, позволяющие идентифицировать основное обязательство между должником и кредитором.

Возможно, что по одному договору обязательство обеспечивается несколькими поручителями.

Поручителями могут выступать любые лица, за исключением:

* акционерных обществ, созданных в процессе приватизации государственных и муниципальных организаций, в случае отсутствия соответствующего решения Совета директоров;
* казенных предприятий;
* учреждений, которые являются бюджетными;
* министерств, ведомств, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, владеющих имуществом на праве оперативного управления.

Синтетический учет операций по получению обязательств ведется на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей, полученные». При осуществлении сделки, связанной с предоставлением поручительства третьего лица, кредитор делает следующие записи на сумму полученного поручительства в обеспечение как правило предоставленного займа

ДТ сч.008 «Обеспечение обязательств и платежей полученные».

На балансовых счетах кредитор делает запись

ДТ сч.58 «Финансовые вложения»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

Аналитический учет к счету 008 «Обеспечение обязательств и платежей полученные» организуется по поручителям и соответственно по каждому договору.

Основанием для привлечения поручителя к ответственности является неисполнение должником обязательства. В рассмотренном случае после того, как займ будет возвращен, т. е. будет сделана запись

ДТ сч.51 «Расчетные счета»,

сч.50 «Касса»,

сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

сч.10 «Материалы»

и др. счетов

КТ сч.58 «Финансовые вложения».

на забалансовом сч.008 «Обеспечение обязательств и платежей полученные» будет отражено прекращение поручительства

КТсч.008 «Обеспечение обязательств и платежей полученные».

Поручитель, обязуясь за должника, может потребовать вознаграждение, размер которого устанавливается соглашением сторон.

Поручитель, получая вознаграждение за указанную услугу (предоставленное поручительство), включает сумму вознаграждения в состав прочих доходов

ДТсч.51 «Расчетные счета»,

сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КТсч.91 «Прочие доходы и расходы»

Этот доход облагается НДС, в учете делается запись

ДТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

КТ сч.68 «Расчеты по налогам и сборам».

Факт выдачи поручительства за должника отражается на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Выдано кредитору поручительство за должника

ДТ сч.009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Прекращение поручительства отражается

КТ 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Поручитель, исполнивший свое обязательство, т. е. оплативший долг, наделяется правом обратного требования к должнику по договору поручительства. В этом случае к поручителю переходят права кредитора по основному обязательству. Объем прав кредитора, которые переходят к поручителю, определяется размером удовлетворенных поручителем требований.

Для учета расчетов с должником по возмещению понесенных расходов, используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям». Перечисленные денежные средства кредитору в счет исполнения выданного поручительства за должника оформляются записью

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

КТ сч.51 «Расчетные счета».

Одновременно отражается прекращение поручительства

КТ сч.009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Удовлетворение должником претензионных требований поручителя отражается записью

ДТ сч.51 «Расчетные счета»

КТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсчет 2 «Расчеты по прентензиям».

На сумму процентов, которые поручитель имеет право требовать с должника

ДТ сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

КТ сч.91 «Прочие доходы и расходы»

**9. Учет износа основных средств**

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» по основным средствам у некоммерческих организаций амортизация не начисляется. Раз в год по этим объектам начисляется износ по установленным нормам амортизационных отчислений. Износ отражается за балансом на счете 010 «Износ основных средств»

ДТ сч.010 «Износ основных средств».

При выбытии объектов, по которым начислялся износ (продаже, безвозмездной передаче, списании) сумма начисленного износа списывается с забалансового счета КТсч.010 «Износ основных средств». Аналитический учет на счете 010 «Износ основных средств» должен вестись по каждому отдельному объекту.

**10. Учет основных средств, сданных в аренду**

Организация имеет право сдавать в аренду основные средства. Сдача имущества в аренду не предусматривает перехода права собственности от арендодателя к арендатору. Переданное в аренду имущество остается на балансе арендодателя, но для того, чтобы контролировать переданное в аренду, имущество предназначен забалансовый счет 011 «Основные средства, сданные в аренду».

На основании договора аренды в оценке, указанной в договоре на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» делается запись

ДТ сч.011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет организуется по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданному в аренду. Обособленно учитываются основные средства, сданные в аренду и находящиеся за пределами Российской Федерации.

По окончании договора аренды и возврате имущества арендодателю на стоимость возвращенного имущества необходимо сделать запись

КТ сч.011 «Основные средства, сданные в аренду».