|  |
| --- |
| Всероссийский заочный финансово-экономический институтКурсовая работаПо предмету «Бухгалтерский финансовый учет»Тема: «Доходы и расходы организации»Выполнила: Щедро Н.В.419 группаСпец.: «Бухгалтерский учет и аудит»Зач. кн. № 98 убб 5741Проверила: Оболенская Ю.А.г. Москва 2002г. |

План курсовой работы

1. План курсовой работы 2
2. Доходы организации (общие положения) 3
3. Доходы от обычных видов деятельности 4
4. Операционные доходы 6
5. Внереализационные доходы 12
6. Чрезвычайные доходы 15
7. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности 16
8. Расходы организации (общие положения) 17
9. Расходы по обычным видам деятельности 18
10. Операционные расходы 21
11. Внереализационные расходы 27
12. Чрезвычайные расходы 30
13. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности 31
14. Заключение 32
15. Список используемой литературы 37
16. Практическая часть курсовой работы 38

"ДОХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ" ПБУ 9/99

Настоящее Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Применительно к настоящему Положению некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают доходы от предпринимательской и иной деятельности. (в ред. Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н)

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Для целей настоящего Положения не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

* сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
* по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
* в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

задатка;

* в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
* в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

1. Доходы от обычных видов деятельности;

2. Операционные доходы;

3. Внереализационные доходы.

Для целей настоящего Положения доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований настоящего Положения, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

**Доходы от обычных видов деятельности**

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связанно с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (с учетом положений пункта 3 настоящего Положения).

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина поступления определяется также с учетом (увеличивается или уменьшается) суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

При образовании в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

**Операционные доходы.**

Операционными доходами являются:

1. поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации
2. поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности
3. поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)
4. прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
5. поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
6. проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также от участия в уставных капиталах других организаций, могу быть отнесены как к доходам от обычных видов деятельности, так и к операционным доходам.

Что является основанием признания указанных поступлений доходами от обычных видов деятельности или операционными доходами? На первых взгляд, ответом на этот вопрос может быть – виды (предмет) деятельности, указанные в учредительных документах организации. Но в учредительных документах организаций виды деятельности могут и не оговариваться. Например, Федеральным законом от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» не предусмотрено требование об обязательном наличии в уставе видов деятельности общества.

Поэтому при отнесении поступлений к доходам от обычных видов деятельности следует исходить из принципов существенности и систематичности.

В ПБУ 9/99 определен уровень существенности в размере 5% , но не в части признания доходов, а в отношении раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

В приказе Минфина России от 28.06.2000 № 60н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» приведено определение существенности: «…..существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетных год составляет не менее 5%». Одновременно в Методических указаниях определено, что организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации иной критерий.

Таким образом, уровень существенности должен определяться организацией самостоятельно в зависимости от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. По мнению автора, определение уровня существенности должно являться элементом учетной политики.

Нет в нормативных документах по бухгалтерскому учету определения систематичности. В соответствии с устными комментариями специалистов Минфина России под систематичностью следует понимать повторение какой-либо операции два и более раз в течение отчетного года.

Соблюдение принципов существенности и систематичности позволяет бухгалтеру правильно отнести те или иные поступления к доходам от обычных видов деятельности ли операционным.

**1. Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации**.

В соответствии со ст. 606 Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Предметом договора аренды могут быть земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

В зависимости от объекта аренды отдельные виды договоров аренды имеют свои особенности. Так согласно ст. 651 ГК РФ договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

Согласно ПБУ 9/99, если предоставление за плату во временное пользование активов организации не является предметом деятельности, то арендная плата признается в бухгалтерском учете операционным доходом исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Арендная плата может устанавливаться, в частности, в виде:

* Фиксированной суммы платежей, вносимых периодически или единовременно;
* Установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, доходов;
* Предоставления арендатором определенных услуг;
* Возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.
* Арендная плата признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих трех условий:
* Организация имеет право на получение арендной платы, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
* Размер арендной платы может быть определен;
* Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

На практике распространен порядок заключения договоров аренды, в которых предусматривается установление денежных обязательств по арендной плате в рублевых суммах, эквивалентных определенным суммам в условных денежных единицах или иностранной валюте по оговоренному курсу, в связи с чем необходимо рассмотреть порядок отражения суммовых разниц. Величина арендной платы определяется с учетом суммовых разниц, т.е. суммовые разницы учитываются на счете 80 «Прибыли и убытки» (91-1 «Прочие доходы»).

Причем в случае авансовой оплаты арендной платы суммовой разницы не возникает, а арендная плата определяется исходя из суммы уплаченного арендатором аванса.

***Пример.*** *Организация (арендодатель) заключила договор аренды помещения с другой организацией (арендатором). Согласно договору оплата производится ежемесячно не позднее 5-го числа месяца, следующего за отчетным. Ежемесячный платеж арендной платы следует производить в рублях в сумме, эквивалентной 200 дол. США по курсу ЦБ РФ на дату оплаты (НДС в примере не учитывается). Исходя из допущения временной определенности начисление арендной платы производится ежемесячно в последний календарный день месяца. Арендная плата за январь, февраль, март 2002г. получена на расчетный счет арендодателя соответственно 5 февраля, 26 февраля, 5 апреля.*

*Курсы доллар США (условные):*

*31 января – 30 руб.*

*5 февраля – 30-50 руб.*

*26 февраля – 31 руб.*

*31 марта – 31-50*

*5 апреля – 31-30*

*У арендодателя следует сделать следующие бухгалтерские проводки:*

*31.01. Д 76 – К 91-1 –6000руб. – начислена арендная плата за январь;*

*05.02. Д 51 – К 76 – 6100 руб. – оплачена арендная плата за январь;*

*05.02. Д 76 – К 91-1 – 100 руб. – выявлена суммовая разница;*

*26.02. Д 51 – К 76 – 6200 руб. – оплачена арендная плата за февраль;*

*28.02. Д 76 – К 91-1 – 6200 руб. – начислена арендная плата за февраль;*

*31.03. Д 76 – К 91-1 – 6300 руб. – начислена арендная плата за март;*

*05.04. Д 51 – К 76 – 6260 руб. – оплачена арендная плата за март;*

*05.04. Д 76 – К 91-1 – сторно – 40 руб. – сторнируется суммовая разница;*

**2. Поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих их патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности**

В зависимости от того является ли предметом деятельности организации предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, указанные поступления могут быть признаны как доходами от обычных видов деятельности, так и операционными доходами.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утв. Приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н, объекты интеллектуальной собственности организации, отвечающие всем условиям пункта 3 ПБУ 14/2000, находящиеся на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, являются нематериальными активами. Согласно ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относятся:

* Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
* Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
* Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
* Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
* Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

 Согласно Патентному закону РФ от 23.09.92 № 3517-1 по лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого объекта промышленной собственности в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и осуществлять другие действия, предусмотренные договором. Лицензионный договор подлежит регистрации в Патентном ведомстве и без регистрации считается недействительным.

 Согласно Гражданскому кодексу РФ по договору коммерческой концессии одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю.

 Лицензионные платежи, а также вознаграждение по договору коммерческой концессии могут устанавливаться в форме фиксированных разовых или периодических платежей («роялти»), или в иной форме, предусмотренной договором.

***Пример:*** *В соответствии с заключенным лицензионным договором организация – правообладатель получила лицензионные платежи в сумме 60000 руб. единовременно, хотя условиями договора предусмотрено внесение лицензионных платежей организацией – пользователем ежемесячно в течение года, т.е. в сумме 5000 руб. В соответствии с учетной политикой данный вид дохода признан операционным (НДС в примере не учитывается),*

*Д 51 – К 76 – 60000руб. – поступили денежные средства от организации – пользователя на основании лицензионного договора;*

*Д 76 – К 98 «Доходы будущих периодов» – 60000руб. сумма лицензионные платежей за весь период действия лицензионного договора отнесена на доходы будущих периодов;*

*Д 98 – К 91-1 – 5000 руб. ежемесячно сумма лицензионного платежа признается операционным доходом.*

**3.Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)**

Доходы, получаемы организацией от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным доходам.

При переходе на новый План счетов следует обратить внимание, что финансовые вложения организаций учитываются независимо от срока на счете 58 «Финансовые вложения», но построение аналитического учета по счету 58 должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных вложения.

Организация, имеющая долю в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью, получает часть прибыли, пропорциональную ее доле в уставном капитале общества.

Пример: Организацией получена прибыль по итогам отчетного периода в сумме 150000руб., в том числе дивиденды – 30000 руб.

Д 76 – К 91-1 – 30000 руб. – начислены дивиденды на основании решения общего собрания акционеров (за минусом уплаченного налога) ;

Д 51 – К 76 – получены дивиденды.

Налогооблагаемая прибыль за отчетный период составит 120000 руб. (150000 руб. – 30000 руб.).

**4. Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)**

Совместная деятельность организаций регламентируется ГК РФ. По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Имущество юридических лиц, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывается на отдельном балансе у того товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел участников договора.

Согласно ст. 1048 ГК РФ прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, если иное не предусмотрено договором простого товарищества или иным соглашением товарищей.

**5. Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров.**

Величина поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств ( кроме иностранной валюты), продукции, товаров определяется в соответствии с условиями договора продажи ( с учетом суммовых разниц и др.).

При переходе на новый План счетов следует обратить внимание на изменившийся порядок выбытия основных средств. Основным изменением является то, что при выбытии объектов основных средств на счете 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств».

Продажа основных средств в соответствии с новым Планом счетов отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Д 76 – К 91-1 – отражена выручка от продажи объектов основных средств;

Д 91-1 – К 68 – начислен НДС;

Д 02 – К 01 – списана сумма накопленной амортизации по выбывающему объекту;

Д 91-2 – К 01 – списана остаточная стоимость выбывающего основного средства;

Д 51 – К 76 – получена выручка за проданный объем основных средств;

**6. Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке**

Временно свободные денежные средства организации могут быть предоставлены в пользование другой организации или физическому лицу на основании договора займа.

Согласно ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (Заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Как видно из приведенной нормы ГК РФ предметом договора займа могут быть как денежные средства, так и различные виды имущества. Вместе с тем данный вид операционных доходов включает только проценты, полученные за предоставление денежных средств организации.

Если до введения части второй Налогового кодекса проценты по займам включались в налоговую базу при исчислении НДС, то с 1 января 2001г. согласно подп. 15 п.3 ст. 149 НК РФ оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме является операцией, не подлежащей налогообложению НДС.

***Пример.*** *Организация предоставила другой организации заем в размере 100000руб. под 20 процентов годовых на срок 6 мес. Условиями договора предусмотрена ежемесячная выплата процентов за пользование займом.*

*С бухгалтерском учете ежемесячно, независимо от фактической выплаты процентов, следует делать бухгалтерскую запись:*

*Д 76 – К 91-1 – 1667 руб.*

Если договором была предусмотрена единовременная выплата процентов по истечении срока пользования займом, указанная запись в бухгалтерском учете производится единовременно – в срок, установленный в договоре.

**Внереализационные доходы.**

Внереализационными доходами являются:

* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

***Пример:*** *В связи с нарушением условий договора поставки детских товаров (ставка НДС – 10%) организация – поставщик обратилась в арбитражный суд с иском о применении к организации – покупателю штрафных санкций на сумму 17000 руб. Судом в марте 2002г. вынесено решение о применении штрафных санкций в сумме 17000 руб. к организации – покупателю. Фактически денежные средства получены в апреле 2002г. В бухгалтерском учете в марте 2002г.*

*Д 76 – К 91-1 – 17000 руб. – начислены причитающиеся штрафные санкции на основании решения суда;*

*Д 91-2 – К 68 – 1545 руб. – начислен НДС по ставке 9,09%.*

*В апреле 2002г.:*

*Д 51 – К 76 – получены штрафные санкции.*

* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

***Пример:*** *Оргнинизация получила безвозмездно автомобиль, бывший в эксплуатации. Рыночная цена автомобиля на основании производственной оценки составила 50000 руб. Балансовая (остаточная) стоимость автомобиля у организации, передавшей автомобиль, составляет 64000 руб. Исходя из срока полезного использования автомобиля и с учетом срока фактической эксплуатации у прежнего собственника норма амортизации установлена в размере 25 %. Организация ведет учет в соответствии с новым Планом счетов.*

*Д 08 – К 98-2 – 50000 руб. – безвозмездно получен автомобиль;*

*Д 01 – К 08 – 50000 руб. – автомобиль принят к учету в качестве объекта основных средств;*

*Д 20 (26, 44 и др.) – К 02 – 1042 руб. – ежемесячно начисляется амортизация;*

*Д 98-2 – К 91-1 – 1042 руб. – признание внереализационного дохода в размере начисленной амортизации.*

 *При расчете налогооблагаемой прибыли за период, в котором получен автомобиль, бухгалтерская прибыль должна быть увеличена на 64000 руб.*

* поступления в возмещение причиненных организации убытков;

***Пример****: Организация – продавец нарушила договор поставки отказалась от выполнения установленных обязательств по поставке 5000 единиц товара по цене 1000 руб. за единицу. Организация покупатель вследствие нарушения обязательств вынуждена была закупить аналогичный товар у другой организации по цене 1300 руб. за единицу.*

 *В соответствии со ст. 524 ГК РФ и условиями договора поставки организация – покупатель предъявила организации – продавцу требование о возмещении убытков в виде разницы между установленной в договоре ценой и ценой по совершенной взамен сделке, т.е. на сумму 1500000 руб. ((1300руб. – 1000 руб.) \*5000).*

*Д 76 – К 91-1 – 1500000 руб.*

*Д 51 – К 76 – 1500000 руб.*

* прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

***Пример:*** *Организация в мае 2002г. обнаружила, что в 2001 г. неправомерно на расходы по обычным видам деятельности (себестоимость) списаны амортизационные отчисления в сумме 10000 руб. по технологической линии, которая в период с августа по декабрь 2001г. была по решению руководителя организации на консервации:*

*В мае 2002г.:*

*Д 02 – К 91-1 – 10000 руб. – отражена сумма излишне начисленной амортизации.*

 *Одновременно организации следует представить в налоговый орган уточненный расчет (налоговую декларацию) по налогу от фактической прибыли за 2001год, перечислить доначисленную сумму налога на прибыль и причитающиеся пени.*

* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

***Пример:*** *Организация в феврале 1999 г. приобрела материалы и списала в производство на сумму 12000 руб., в т.ч. НДС – 2000 руб. Оплата оприходованных организацией материалов не произведена и расчетные документы по данным материалам у организации отсутствуют.*

*В феврале 1999 г.*

*Д 10 – К 60 – 10000 руб. – оприходованы материалы;*

*Д 19 – К 60 – 2000 руб. – выделен НДС, подлежащий уплате поставщику;*

*Д 20 – К 10 – 10000 руб. – списаны материалы в производство.*

 *Поскольку материалы не оплачены у организации не было права предъявлять НДС в сумме 2000 руб. к возмещению.*

*В феврале 2002г.*

*Д 60 – К 91-1 – 12000 руб. – в связи с истечением срока исковой давности кредиторская задолженность признана внереализационным доходом;*

*Д 91-2 – К 19 – 2000 руб. – списан НДС, подлежащий уплате поставщику (не принимается для целей налогообложения).*

* курсовые разницы;

Курсовая разница – разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

* сумма дооценки активов;

В соответствии с ПБУ 6/01 коммерческая организация может на чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Сумма дооценки объекта основных средств в результате проведенной переоценки относится на увеличение добавочного капитала (Д 01 – К 83). Поскольку при принятии решения по переоценке по какой-либо группе однородных объектов основных средств они в последующем должны переоцениваться регулярно, поэтому сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве внереализационных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

* прочие внереализационные доходы.

Прочие поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах и зачисляются на счет прибылей и убытков организации по мере образования (выявления), кроме случаев, когда правилами бузгалтерского учета установлен другой порядок.

В состав прочих внереализационных доходов включаются стоимость имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации; суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженностей по полученным кредитам, полученным (выданным) займам; суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежной к получению и другие поступления.

***Пример:*** *При проведении инвентаризации выявлены излишки материалов. Рыночная стоимость материалов составляет 15000 руб.*

*Д 10 – К 91-1 – 15000 руб. – оприходованы излишки материалов.*

При получении суммовой разницы по выданным беспроцентным займам в качестве внереализационного дохода возникает вопрос о включении полученной суммы в налоговую базу для исчисления НДС. По мнению автора, получение суммовой разницы по выданному займу неправомерно рассматривать как плату за предоставление займа. Кроме того, с 1 января 2001г. в соответствии с подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме отнесено к операциям, не подлежащим налогообложению.

***Пример:*** *Организация получила от другой организации краткосрочный беспроцентный займ в сумме, эквивалентной 5000 дол. США. На момент получения займа курс доллара составлял 27 руб. за доллар, на момент возврата займа курс доллар составил 26 руб. за доллар.*

*Д 51 – К 66 – 135000 руб. – получение займа;*

*Д 66 – К 51 – 130000 руб. – возврат займа;*

*Д 66 – К 91-1 – 5000 руб. – суммовая разница признана внереализационным доходам*

**Чрезвычайные доходы**

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:

* Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 6 настоящего Положения.
* Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.
* Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.
* Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.
* Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.
* Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.
* Прочие поступления подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

**Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку, операционные доходы и внереализационные доходы, а в случае возникновения - чрезвычайные доходы.

1. Выручка, операционные и внереализационные доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

2. Операционные и внереализационные доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

«Расходы организации» ПБУ 10/99

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

 Для целей настоящего Положения не признается расходами организации выбытие активов:

* в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
* вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
* по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
* в порядке предварительной оплаты материально - производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
* в виде авансов, задатка в счет оплаты материально - производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
* в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Для целей настоящего Положения выбытие активов именуется оплатой.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

* расходы по обычным видам деятельности;
* операционные расходы;
* внереализационные расходы.

Для целей настоящего Положения расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами. К прочим расходам также относятся чрезвычайные расходы.

**Расходы по обычным видам деятельности**

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

 Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (с учетом положений пункта 3 настоящего Положения).

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально - производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

 При оплате приобретаемых материально - производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

 Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально - производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально - производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

**Операционные расходы**

Операционными расходами являются:

1. расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
2. расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
3. расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
4. расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
5. проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
6. расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
7. отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности; прочие операционные расходы.

По аналогии с операционными доходами расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций относятся к операционным расходам, при условии, если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организации. При этом обязательно должно быть соблюдено соответствие указанных видов операционных доходов и расходов.

**1. Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации.**

Согласно общему правилу, предусмотренному в ст. 616 ГК РФ, арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

 Аренда транспортных средств имеет свои особенности и осуществляется на основании договоров двух видов: с экипажем и без экипажа.

 По объектам основных средств, сданным в аренду, начисление амортизации производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором по имуществу по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды).

 При передаче активов организации во временное пользование (временное владение и пользование) сданные в аренду объекты учитываются у арендодателя обособлено на счетах бухгалтерского учета, в связи с чем у арендатора учет арендованного имущества ведется на забалансовом счете.

 Если сдача имущества в аренду в организации признается операционным доходом, то расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации являются операционными. И, следовательно, отражаются по субсчету 91-2 «Прочие расходы».

**2. Расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.**

Отражение в бухгалтерском учете организации операций, связанных с предоставлением права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия), авторский договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства), договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, заключенных в соответствии с установленным законодательством РФ порядком.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией – правообладателем.

Если поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, признаются организацией операционным доходом, то расходы, связанные с получением указанных доходов являются операционными расходами. Данные расходы отражаются по субсчету 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета затрат.

**3. Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций.**

В организациях, предметом деятельности которых не является участие в уставных капиталах других организаций, расходы, связанные с этой деятельностью, признаются операционными расходами.

Вкладами в уставные капиталы других организаций могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Согласно ПБУ 10/99 не признаются расходами организации выбытие активов в связи с внесением вклада в уставные (складочные) капиталы других организаций. Поэтому в бухгалтерском учете следует произвести следующие записи:

Д 58 – К 01, 04, 10 и др. – передача имущества в уставный капитал в балансовой оценке;

Д 58 – К 91-1 – на сумму разницы между оценкой вклада, согласованной учредителями (участниками), и балансовой стоимостью выбывающего имущества – операционного дохода;

Д 91-2 – К 58 – в случае превышения балансовой стоимости передаваемого имущества над установленной оценкой вклада в уставный капитал – операционного расхода.

Таким образом, операционный расход, связанный с участием в уставных капиталах других организаций, образуется только в случае, если балансовая стоимость передаваемого имущества превышает оценку вклада, согласованную учредителями.

**4. Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списание основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции.**

К расходам, связанным с продажей, выбытием и прочим списание основных средств относятся списание балансовой (остаточной стоимости), затраты организаций по разборке, демонтажу объекта основных средств и др.

Согласно новому Плану счетов списание основных средств в бухгалтерском учете производится:

Д 01, субсчет «Выбытие основных средств» – К 01 перенесена отдельный субсчет первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств;

Д 02 – К 01, субсчет «Выбытие основных средств» списана сумма накопленной амортизации по выбывающему объекту основных средств;

Д 91-2 – К 01 – списана остаточная стоимость объекта основных средств;

Д 91-2 – К 69, 70, 76 и др. отражены расходы, связанные с выбытием объекта основных средств;

Д 10 – К 91-1 – оприходованы материалы, по рыночной стоимости, оставшиеся в результате списания объекта основных средств.

Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров продукции признаются в бухгалтерском учете независимо от получения (или намерения получить) операционный доход.

Однако признание операционных расходов в бухгалтерском учете отличается от их признания в отчете о прибылях и убытках.

При выбытии основных средств и иных активов отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, в результате их продажи расходы, связанные с продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, отражаются в составе операционных расходов.

В соответствии с пунктом 2.4 Инструкции № 62 отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи основных фондов, нематериальных активов, в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

**5. Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежныз средств (кредитов, займов)**

Величина процентов, уплачиваемых организацией, определяется условиями договора и для целей бухгалтерского учета не ограничивается предельными размерами.

***Пример:*** *Организация для приобретения материалов получила кредит в сумме 540000 руб. сроком на 3 мес. Банк оплатил задолженность поставщику материалов. Материалы поставлены через месяц после заключения кредитного договора. Согласно договору предусмотрена выплата процентов по ставке 30 % или 13500 руб. в месяц. В учетной политике организации предусмотрено включение процентов по заемным (кредитным) средствам в фактическую себестоимость материалов.*

*Д 60 – К 66 – 540000 руб. – погашена задолженность поставщика за счет кредита банка;*

*Д 10 – К 66 – 13500 руб. – начислены проценты за первый месяц пользования кредитом (до оприходования материалов);*

*Д 10 – К 60 – 450000 руб. – оприходованы материалы;*

*Д 19 – К 60 – 90000 руб. – выделен НДС по материалам;*

*Д 68 – К 19 – 90000 руб. – НДС принят к налоговому вычету;*

*Д 91-2 – К 66 – 27000 руб. – начислены проценты за второй и третий месяцы пользования кредитом;*

*Д 66 – К 51 – 580500 руб. – погашены проценты и кредит.*

**6. Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.**

В соответствии со ст. 5 Федерального закона от 02.12.90 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» к банковским операциям относятся:

* привлечение денежных средств физических и юридических лиц во вклады (до востребования и на определенный срок);
* размещение указанных в пункте 1 привлеченных средств от своего имени и за свой счет;
* открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;
* осуществление расчетов по поручению физических и юридических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
* инкассация денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассовое обслуживание физических и юридических лиц;
* купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах;
* привлечение во вклады и размещение драгоценных металлов;
* выдача банковских гарантий;
* осуществление переводов денежных средств по поручению физических лиц без открытия банковских счетов (за исключением почтовых переводов);

Кредитная организация помимо перечисленных банковских операций вправе осуществлять следующие сделки:

* выдачу поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
* приобретение права требования от третьих лиц исполнения обязательств в денежной форме;
* доверительное управление денежными средствами и иным имуществом по договору с физическими и юридическими лицами;
* осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ;
* предоставление в аренду физическим и юридическим лицам специальных помещений или находящихся в них сейфов для хранения документов и ценностей;
* лизинговые операции;
* оказание консультационных и информационных услуг.

Все банковские операции и другие сделки осуществляются в рублях, а при наличии соответствующей лицензии Банка России – и в иностранной валюте.

Расходы организации по оплате всех перечисленных видов банковских услуг в соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 признаются в бухгалтерском учете как операционные расходы.

Для целей налогообложения согласно Положению о составе затрат расходы, связанные с оплатой услуг банка, подлежат включению в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Корректировка производится в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли» (Приложение № 4 к Инструкции № 62) по строкам 1.2 «а» и 4.19

1. **Отчисления в оценочные резервы создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, а также резервы, создаваемы в связи с признание условных фактов хозяйственной деятельности.**

В бухгалтерском учете предусмотрено создание двух типов резервов:

*Резервы предстоящих расходов и платежей;*

*Оценочные резервы*

Резервы предстоящих расходов и платежей создаются по решению организации для более равномерного включения отдельных видов затрат на себестоимость продукции.

Их создание не связано с финансовым результатом деятельности организации. К числу таких резервов можно отнести резервирование средств на предстоящие затраты по ремонту основных средств, на выплату вознаграждения за выслугу лет и др.

Формирование оценочных резервов связано с выполнением одного из основных требований бухгалтерского учета – требование осмотрительности. Создание резервов способствует повышению достоверности бухгалтерской отчетности. В практике бухгалтерского учета используются два вида оценочных резервов, право создания которых предусмотрено Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, - резерв по сомнительным долгам и резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. Только оценочные резервы являются внереализационными расходами.

Условиями создания резерва по сомнительным долгам являются:

* создание резерва должно быть предусмотрено в учетной политике организации;
* проведение инвентаризации дебиторской задолженности;
* резерв сомнительных долгов создается только по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги;
* сомнительным долгом может быть признана дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями;
* наличие прибыли от финансово-хозяйственной деятельности организации (увеличение реально полученных убытков на сумму резерва сомнительных долгов не производится).

 Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашении долга полностью или частично. Резерв сомнительных долгов может быть создан на основании любой проведенной инвентаризации, а не только в конце года.

При создании резерва сомнительных долгов делаются записи по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»).

***Пример.*** *Организация на основании проведенной инвентаризации и в соответствии с учетной политикой в декабре 2001г. создала резерв по сомнительным долгам. Сомнительными долгами признаны долги за организациями «А» и «Б» соответственно в суммах 45 тыс. руб. и 120000 тыс. руб. В апреле 2002г. организация «А» частично погасила задолженность в сумме 30 тыс. руб., в мае 2002г. списана дебиторская задолженность организации «Б» в сумме 130 тыс. руб., как неудовлетворенная ликвидированным юридическим лицом.*

*В декабре 2001г.:*

*Д 91-2 – К 63 – 165 тыс. руб. – создан резерв по сомнительным долгам.*

*В апреле 2002г.*

*Д 51 – К 62 – 30 тыс. руб. – частично погашена дебиторская задолженность организации «А»;*

*Д 63 – К 80 – 30 тыс. руб. – на сумму погашенной дебиторской задолженности увеличен финансовых результат организации.*

*В мае 2002г.*

*Д 63 – К 62 – 120 тыс. руб. – списана дебиторская задолженность организации «Б»*

*Д 91-2 – К 62 – 10 тыс. руб. – признана внереализационым доходом сумма дебиторской задолженности, ранее не включенная в резерв по сомнительным долгам;*

*Д 007 – 130 тыс. руб. – отражена на забалансовом счете списанная сумма дебиторской задолженности.*

Сумма резерва по сомнительным долгам принимается для целей налогообложения прибыли. Согласно п. 15 Положения о составе затрат внереализационным расходом являются суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством.

**Внереализационные расходы.**

Внереализационными расходами являются:

* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

В качестве мер ответственности за нарушение договорных обязательств договором может быть предусмотрена уплата неустойки (штрафа, пени) и возмещение причиненных организацией убытков.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету как внереализационные расходы в суммах, присужденных судом или признанных организацией. До получения штрафных санкций или сумм возмещения убытков данные суммы отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика по статьям дебиторов кредиторов.

Признанные штрафы, пени, неустойки, а также расходы по возмещению причиненных организацией убытков относятся на уменьшение прибыли и отражаются по дебету счета 91-2 «Прочие расходы».

* убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

 К убыткам по операция прошлых лет, выявленным в отчетном году, относятся расходы, принадлежность которых к предшествующим годам подтверждается документально (дополнительные расходы по заказам, расчеты по которым закончены в прошлых годах, возврат сумм по расчетам с покупателями за продукцию, оплаченную в прошлых годах, и прочие подобные суммы).

***Пример:*** *Обществу с ограниченной ответственностью предъявлены первичные расчетные документы за услуги (охрана помещения. Коммунальные услуги др.), оказанные в декабре 2001г., в марте 2002 г. Годовое собрание участников общества, в компетенции которого находится утверждение годового отчета и бухгалтерского баланса, назначено на 26 апреля 2002г.*

*Поскольку годовой бухгалтерский баланс не утвержден общим собранием участников общества, указанные расходы не признаются убытками прошлых лет, поэтому исправления производятся записями декабря 2001г.*

*Д 20, 26, 44 и др. – К 60, 76 – на стоимость услуг (без НДС);*

*Д 19 – К 60, 76 – на стоимость услуг по потребленным услугам.*

* суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Согласно ст. 196 ГК РФ общий срок исковой давности устанавливается в три года. При исчислении срока исковой давности следует иметь ввиду, что определение срока исковой давности производится:

* От срока, определенного в договоре, если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период времени, в течение которого оно должно быть исполнено;
* По истечении семидневного срока со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если в договоре отсутствует срок оплаты или он определен моментом востребования.

Списание дебиторской задолженности в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

Д 91-2 – К 60 – списание убытков от списания дебиторской задолженности, безнадежной к получению из-за пропуска сроков исковой давности (если по этой задолженности не создавался резерв по сомнительным долгам);

Д 91-2 – К 76, субсчет «Расчеты по претензиям» – списание на убытки суммы претензий, безнадежных к получению из-за пропуска сроков исковой давности.

* курсовые разницы;

Отрицательные курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность, и подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные расходы.

***Пример:*** *Организация по контракту 26 марта 2002г. оплатила иностранному поставщику сырье на сумму 1500 дол. США. Остаток средств на валютном счетее на конец дня 30 марта 2002г. составил 270 дол. США. Курс доллара США составил на : 26.03. – 28,76 руб., 31.03. – 28,74руб.*

*Д 60 – К 52 1500 дол. США или 43140 руб. – перечислен аванс поставщику сырья.*

*В связи с составлелнием бухгалтерского баланса на 31 марта 2002г. организация производит пересчет средств на валютном счете в кредитной организации и средств в расчетах с иностранным поставщиком, выраженных в иностранной валюте, в рубли на отчетную дату составлелния бухгалтерской отчетности:*

*Д 91-2 – К 52 – 5,40 руб.*

*Д 91-2 – К 60 – 30 руб.*

* сумма уценки активов;

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Право проведения переоценки по текущей (восстановительной) стоимости предоставлено коммерческим организациям в отношении групп однородных объектов основных средств. В отношении нематериальных активов такого права у организаций нет.

Отнесение суммы уценки по внеоборотным активам к внереализационным расходам связано с введением в действие новой редакции Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 и устанавливает следующий порядок результатов переоценки (уценки) объектов основных средств:

«Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода.»

* перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно - просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

***Пример:*** *Организация ежемесячно производит оплату тренажерного зала, услугами которого пользуются ее работники. Стоимость услуг тренажерного зала составляет 3000 руб. в месяц (НДС в примере не учитывается).*

*Д 76 – К 51 – 3000 руб. – произведена оплата услуг тренажерного зала;*

*Д 91-2 – К 76 – 3000 руб. – стоимость услуг тренажерного зала признана внереализационным расходом.*

* прочие внереализационные расходы.

К прочим внереализационным расходам относятся:

* убытки по операциям с тарой;
* не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
* судебные издержки и арбитражные расходы;
* убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены;

**Чрезвычайные расходы**

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в следующем порядке.

Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 6 настоящего Положения.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

**Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения - чрезвычайные расходы.

1. В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

2. Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

* соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;
* расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

 В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

* расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
* изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
* расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

**Заключение**

### Признание доходов и расходов

**Признание доходов**

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах "а", "б" и "в" настоящего пункта.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные настоящим пунктом.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 12 настоящего Положения.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) - в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 12 настоящего Положения. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

суммы дооценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

иные поступления - по мере образования (выявления).

**Признание расходов**

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществление расхода.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

* с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
* путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
* по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
* независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
* когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

**Список используемой литературы:**

1. Давидовская И.Л. «Доходы и расходы организации» г. Москва 2001г.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н (ред. От 30.03.2001)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н (ред. От 30.03.2001)
4. «Бухгалтерский учет» под ред. Ю. А. Бабаева г. Москва