Бухгалтерский финансовый учет

**1. Бухгалтерский учет в управлении и принятии экономических решений**

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет - это важное звено формирования экономической политики предприятия, один из главных механизмов управления производством и сбытом продукции.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Пользователи бухгалтерской информации — это юридические и физические лица, заинтересованные в информации о финансовом и имущественном состоянии организации. Основных пользователей информации бухгалтерского учета можно разделить на две группы:

1 Внутренние пользователи: руководители организации, структурные подразделения и отделы, собственники, работники предприятия.

2 Внешние пользователи: инвесторы, кредиторы, заказчики, органы власти и т.д. В составе внешних пользователей выделяют:

а. пользователей, имеющих прямой финансовый интерес: инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, акционеры;

б. пользователей, не имеющих прямого финансового интереса: налоговые органы, органы по управлению экономикой, профсоюзы, органы статистики, аудиторские фирмы, общественность.

Основываясь на общих правилах ведения бухгалтерского учета, бухгалтерия предприятия обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и планирования хозяйственной деятельности. В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет ряд функций. Функции б/у:

1. Контрольная (в процессе сбора и регистрации информации о фактах хозяйственной деятельности в системе бухгалтерского учета одновременно производится контроль законности совершенных операций, правильности документального оформления, логический и арифметический контроль. С помощью специальных приемов и способов осуществляют три вида контроля: 1. предварительный — до совершения хозяйственной операции; 2. текущий — во время совершения операции; 3. последующий — после ее совершения);
2. плановая (процесс планирования требует от системы бухгалтерского учета своевременного представления информации не только о текущих операциях, но и о предполагаемых изменениях, прогнозах (например, размер сомнительных долгов охарактеризует величину предполагаемого убытка и т.д.));
3. аналитическая (в системе бухгалтерского учета информация формируется по каждому объекту бухгалтерского учета и характеризует не только его наличие, но и движение. Только бухгалтерский учет может обеспечить аппарат управления подобной аналитической информацией);
4. информационная (учет — это система, осуществляющая сбор, измерение, обработку и передачу финансовой информации о хозяйственных процессах определенного предприятия, бухгалтерский учет является «поставщиком» информации различным объектам управления - внутренним пользователям и внешним пользователям);
5. обратной связи (обеспечивает эффективность всей системы управления организацией, так как именно в бухгалтерском учете формируется отчетная информация, полученная после реализации того или иного управленческого решения. Эта функция позволяет контролировать соблюдение смет бюджетов, выявлять «узкие» места хозяйственной деятельности и скрытые резервы).

Бухгалтерский учет включает в себя управленческий учет, финансовый учет и налоговый учет.

Под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления, а целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Основная задача управленческого учета - подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизация самого процесса управления.

Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым, статистическим органам; финансирующим банкам и т.п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации.

Налоговый учет - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

В соответствии с Первым международным стандартом основополагающими бухгалтерскими принципами являются метод начисления и непрерывность деятельности.

Метод начисления. В соответствии с данным методом результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которому относятся.

Непрерывность деятельности. Ф.О. обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности.

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета.

* Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.
* Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности.
* Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.
* Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухучете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.
* Требование полноты означает необходимость отражения в бухучете всех фактов хозяйственной деятельности.
* Требование своевременности означает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.
* Требование осмотрительности означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов).
* Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.
* Требование непротиворечивости обусловливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотом и остатком по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.
* Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного ведения бухучета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработанная Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ, состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных.

К первой группе относятся законодательные документы: федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ.

Ко второй группе относятся нормативные документы, устанавливающие по отдельным разделам базовые правила ведения бухгалтерского учета, разрабатываемые Министерством финансов РФ, Центральным банком РФ, другими ведомствами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

К третьей группе документов нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции; рекомендации; методические указания и разъяснения по применению ПБУ и других документов, подготавливаемые и утверждаемые федеральными органами, общественными объединениями профессиональных бухгалтеров, министерствами и ведомствами на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Документы этого уровня носят рекомендательный, разъясняющий и уточняющий характер по отношению к документам более высоких уровней.

Включение России в мировое хозяйство требует гармонизации финансовой отчетности, что делает актуальным реформирование бухгалтерского учета и отчетности в нашей стране. Задачами реформы являются: формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающей полезной информацией пользователей, увязка реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации и стандартизации учета и отчетности на международном уровне; оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета. К направлениям реформы отнесено совершенствование нормативно-правового регулирования учетного процесса, формирование его методического обеспечения, сотрудничество с международными бухгалтерскими организациями и др. Структура и содержание принятых после 1998 г. ПБУ максимально приближены к международным стандартам.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике РФ. Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям: 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности; 2) создание инфраструктуры применения МСФО; 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности; 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности; 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

**2. Понятие и роль оценки в бухгалтерском финансовом учете**

Оценка и калькуляция как элементы метода бухгалтерского учета вызваны необходимостью оценки в денежном выражении находящегося в распоряжении предприятия имущества и каждой совершенной хозяйственной операции, вызывающей изменение в составе хозяйственных средств и их источников.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н к объектам оценки относятся:

1. В части имущества – незавершенные капитальные вложения, финансовые вложения, ОС, материальные активы, незавершенное производство, расходы будущих периодов;
2. В части обязательств – дебиторская и кредиторская задолженность, займы выданные и полученные, НДС, доходы будущих периодов, оценочные резервы и резервы предстоящих платежей;
3. В части иных фактов хоз деятельности можно представить в качестве объектов оценки отдельные показатели бух отч, отражающие доходы, расходы и данные о движении объектов БУ.

В зависимости от видов объектов учета, относящихся к активам в форме имущества, характера их приобретения и экономической конъюнктуры в бухгалтерском учете используются следующие виды их оценки:

по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), которая определяется фактической себестоимостью приобретения (суммой денежных средств уплаченных) или производства того или иного вида имущества.

по остаточной стоимости (учетная стоимость имущества за вычетом начисленной амортизации);

по текущей (восстановительной) стоимости - стоимости, которая должна быть уплачена или на которую должна быть произведена эквивалентная замена в случае необходимости замены каких-либо видов имущества;

по текущей рыночной стоимости (цене возможной реализации), т.е. по стоимости, которая может быть получена в результате возможной продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

а также ликвидационная стоимость; дисконтированная стоимость; справедливая стоимость; условная оценка «pro memorie».

При оценке товар сравнивают, соизмеряют с общепринятой единицей измерения — рублем, с его эталонной стоимостью (покупательной способностью). Результаты оценки (т. е. измерения) объекта выражаются определенной суммой в рублях, что и составляет его цену.

В условиях рынка цены на товары складываются под влиянием многих факторов. Кроме совокупных затрат труда или стоимости, на их величину существенно влияет спрос и предложение. Их столкновение, противодействие при реализации товара приводит к уравновешиванию интересов продавца (или производителя) и покупателя. В результате цена товара на рынке устанавливается на определенном уровне, который относительно и продавца, и покупателя носит объективный, относительно независимый характер.

Устойчивое и значительное изменение рыночных цен на отдельные виды ранее приобретенных средств организаций приводит к необходимости их переоценки. Благодаря переоценке стоимость объектов учета доводится до их реальной, объективно установившейся на рынке величины, а разница от переоценки (дооценки или уценки) должна получить отражение в бухгалтерском учете как отдельная хозяйственная операция или даже самостоятельный объект учета. Стоимость объекта после переоценки иногда называют восстановительной.

Оценка хозяйственных средств является отправным моментом бухгалтерского учета и реальной основой его построения, поскольку без денежного измерения на современном этапе развития нельзя получить обобщающие показатели. От правильности оценки зависит объективность характеристики ресурсов организации, а также точность определения финансовых результатов, так как искажение величины затрат ведет к неправильному исчислению размера прибыли. Правильность оценки хозяйственных средств достигается соблюдением принципов ее реальности и единства.

Реальность оценки – это отражение в денежном показателе действительной величины затрат труда, включенных в хозяйственные средства. Соблюдение этого принципа обеспечивается тем, что все натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные при помощи цен, устанавливаемых государством или производителем, в основе которых лежат общественно необходимые затраты труда. Например, оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества полученного безвозмездно — по рыночной стоимости на дату его оприходования; имущества изготовленного в самой организации — по стоимости его изготовления.

Принцип единства оценки заключается в единообразном денежном измерении однородных средств различных организаций. Это значит, что в балансах всех организаций одинаковые средства оцениваются в одном и том же порядке. Причем эта оценка сохраняется в течение всего времени нахождения хозяйственных средств в той или иной стадии кругооборота. Правильность соблюдения данного принципа требует также, чтобы хозяйственные средства показывались в одной и той же оценке как в балансе, так и в текущем учете.

Применение способов оценки объектов бухгалтерского учета к конкретным видам средств и источников имеют ряд особенностей. Эти особенности отражены в действующем законодательстве по бухгалтерскому учету и отчетности. Рассмотрим действующий порядок оценки важнейших видов хозяйственных средств:

- основные средства, долгосрочно арендуемые основные средства, нематериальные активы и другие аналогичные средства долгосрочного (многократного) использования оцениваются в текущем учете по первоначальной или восстановительной стоимости. В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости (разница между первоначальной или восстановительной стоимостью и начисленной амортизацией);

- финансовые вложения в текущем учете и балансе оцениваются по договорной (фактической) стоимости вложенных средств в уставные фонды создаваемых организаций, а акции, облигации и другие ценные бумаги — по цене их приобретения (фактической себестоимости). Если цена приобретения отличается от стоимости, указанной на ценной бумаге (номинальной стоимости), то разница подлежит постепенному списанию за счет получаемых от них доходов. К моменту погашения (выкупа) стоимость ценной бумаги должна соответствовать номинальной.

- производственные запасы — сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо и другие отражаются в балансе по фактической себестоимости. В текущем учете их фактическая себестоимость может быть представлена двумя слагаемыми — учетной ценой (оптовой, плановой и т. п.) и отклонениями от нее (транспортно-заготовительным расходами);

- товары отражаются в балансе по покупной стоимости. В текущем учете эта стоимость может быть представлена учетной (продажной) стоимостью и суммой торговой наценки. Продукты питания, медикаменты и перевязочные средства в медицинских и социальных учреждениях учитываются в текущем бухгалтерском учете и отчетности по покупным ценам.

- незавершенное производство оценивается в балансе по фактической себестоимости, а в отдельных отраслях — только по прямым статьям, составляющим основу этой себестоимости;

- готовая продукция оценивается в балансе по фактической себестоимости. В текущем учете она может оцениваться по плановой (нормативной) себестоимости с последующим определением ее отклонений от фактической;

- денежные средства (документы) оцениваются и учитываются в реальных суммах, а наличные деньги — по номинальной стоимости;

- иностранная валюта оценивается и учитывается в национальной денежной единице по курсу Центробанка на дату совершения операции. Эта оценка впоследствии изменяется по мере изменения указанного курса.

- обязательства по расчетам к получению (дебиторы) или к уплате (кредиторы) оцениваются и учитываются по методике, согласно действующему законодательству или по взаимной договоренности в реальных суммах, подлежащих уплате или получению. Оценка задолженности в иностранной валюте осуществляется исходя из курса Центробанка, с последующей ее переоценкой по мере изменения этого курса.

**3. Бухгалтерский баланс**

Законодательную и нормативную базу для формирования бухгалтерской отчетности организаций составляют:

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"
2. Положение по ведению БУ и бух. отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н
3. Положение по БУ "Бух. отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н";

Баланс – это система показателей сгруппированных в виде двухсторонней таблицы в сводную ведомость, отображающую наличие хозяйственных средств и источников их формирования, денежной оценки на определенную дату. Баланс составляют на основе данных об остатках по дебету и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец периода, взятых из Главной книги или оборотно-сальдовой ведомости.

Виды баланса: Вступительный; Текущий; Заключительный (годовой); Санируемый; Сводный (консолидированный); Ликвидационный; Объединительный и разделительный.

Актив – раскрывает состав имущества. В активе, имущество приведено с учетом степени ликвидности. Наименее ликвидные нематериальные активы, осн. средства, капитальные вложения и т.д. Они размещены в начале баланса. А легко реализуемые (ден. ср-ва) находятся в конце актива баланса. В любом случае актив баланса должен соответствовать его обязательствам и собственным капиталам.

Источники данного имущества отражены в пассиве. Пассив – показывает собственный капитал, а так же совокупность долгов и обязательств экономического субъекта. Построение пассива баланса также определяется степенью влияния на ликвидность организации: вначале приводятся собственный капитал и резервы предприятия, затем долгосрочные обязательства, то есть обязательства, срок погашения которых отдален во времени и, наконец, краткосрочные обязательства, которые во многом определяют степень платежеспособности организации и за которыми нужен постоянный аналитический контроль для их своевременного и беспроблемного погашения.

Экономически однородный вид имущества в активе или источников его формирования в пассиве, принято называть - статьей баланса. Статьи баланса распределены по их экономической сущности на 5 разделов.

Актив баланса состоит из двух разделов:

1. Внеоборотные активы – содержат информацию о нематериальных активах, движимом и недвижимом имуществе, незавершенном строительстве, а также доходных вложениях в материальные ценности, о долгосрочных финансовых вложениях и отложенных налоговых активах.
2. Оборотные активы – представляют 4 блока наиболее ликвидных активов:
   * Мобильные средства организации (материалы, готовая продукция), которые в короткое время могут быть обращены в наиболее ликвидную часть, денежные средства. Здесь представлены как непосредственно используемые внутри организации (производственные запасы и незавершенное производство), так и за пределами.
   * НДС по приобретенным ценностям
   * Дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения и т.д.
   * Денежные средства.

Пассив раскрывает содержание собственного капитала и обязательств как краткосрочных, так и долгосрочных.

1. Капитал и резервы – определяющим является уставный капитал. Изменение или увеличение уставного капитала. В статье добавочный капитал в основном отражаются суммы дооценки внеоборотных активов, эмиссионного дохода АО т.е. суммы полученные сверх номинальной стоимости в размещенных акциях. Резервный капитал – формирует источники в виде резервных фондов. Так же в данном разделе суммы нераспределенной прибыли, т.е. оставшейся в распоряжении организации после отражения обязательств перед бюджетом. При наличии убытка полученного в отчетном периоде, в данном разделе показывается его размер со знаком минус.
2. Долгосрочные обязательства – раскрывают содержание долгосрочных кредитов банка и долгосрочных займов более 12 месяцев, а также отложенные налоговые обязательства.
3. Краткосрочные обязательства – отражаются заемные средства в виде кредитов банка, займов со сроком погашения в течение 12 месяцев, а так же другие виды задолженностей (перед поставщиками и подрядчиками, перед бюджетом, по оплате труда, перед гос. внебюджетными фондами и т.д.). Особое место в данном разделе имеют источники собственных средств - доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов.

В интересах сближения отечественной практики с требованиями международных бухгалтерских стандартов, в последнее время бух. баланс стали составлять не в первоначальной оценке (баланс брутто), а в реальной оценке на дату составления баланса «очищенной от регулирующих статей» (баланс нетто). Такой подход распространяется как на имущество длительного пользования, так и на состав оборотных средств, поэтому в балансе отсутствуют такие статьи: износ о.с., амортизация НМА, торговая наценка, резерв под обесц. Ц.Б., резерв по сомнит. долгам.

Баланс м.б. промежуточный (за 1 кв., 1 полугодие,9 месяцев) и итоговый (за год). Промежуточный баланс сдается в ФНС не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода, а годовой не ранее 60 дней и не позднее 90 дней с даты окончания отчетного года.

Баланс предназначен предоставлять информацию внешним пользователям о финансовом состоянии организации.

Между российскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) и МСФО существуют принципиальные отличия. Российские положения ориентированы на соблюдение требований законодательства и не учитывают уровень инфляции, тогда как в МСФО приоритет принадлежит правдивому отображению хозяйственной деятельности субъекта. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с российскими ПБУ, в первую очередь удовлетворяет потребностям налоговых и других органов, регулирующих хоз. деятельность. В ней довольно много лишней и малопонятной для инвесторов информации. Финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, направлена на удовлетворение информационных запросов прежде всего внешних пользователей этой отчетности.

При построении бухгалтерских балансов должны быть учтены требования следующих правил и принципов:

1. Равенство итогов баланса (Принцип сбалансированности);

2. Достоверность (реальность) Бухгалтерский баланс должен давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности.

3. Денежное выражение. Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности подлежат оценке в денежном выражении.

4. Обособленность (целостность). Необходимо помнить, что бухгалтерский баланс относится к предприятию, а не к лицам, связанным с ним (собственникам, кредиторам, дебиторам и т.д.), следовательно, в активе учитываются активы, принадлежащие предприятию на праве собственности, а в пассиве источники образования только этих активов.

5. Нейтральность. При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, то есть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

6. Сопоставимость (преемственность, последовательность) Так, данные вступительного (начального, входящего) баланса должны соответствовать данным заключительного (исходящего) баланса за период, предшествующий отчетному.

8. Развернутое сальдо. При составлении бухгалтерского баланса зачет между статьями активов и пассивов не допускается. Остатки по счетам бухгалтерского учета в балансе приводятся в развернутом виде. В противном случае бухгалтерская отчетность будет недостоверной.

9. Происхождение показателей (правдивость). Данный принцип основан на том, что информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, основывается на данных синтетического и аналитического учета, которые в свою очередь сформированы на основе всех фактов или документов, отражающих факты хозяйственной деятельности организации.

10. Очистка баланса. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин.

11. Правильное оформление.

12. Ясность. Ясность баланса выражается в доступности его для понимания всех лиц, имеющих к нему доступ.

**4. Учет инвестиций в основных средствах**

Общие вопросы регулирования инвестиционной деятельности определены Федеральным Законом РФ от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ осуществляемой в форме капитальных вложений»

Инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Все инвестиции подразделяют на две основные группы: реальные (капиталообразующие) и портфельные. Портфельные инвестиции - это вложение капитала в проекты, связанные, с приобретением ценных бумаг и др. активов (доли). Реальные инвестиции - это в основном долгосрочные вложения средств непосредственно в ср-ва пр-ва и предметы потребления. Они представляют собой фин. вложения в конкретный, как правило, долгосрочный проект и обычно связаны с приобретением реальных активов. При этом м.б. использован и заемный капитал, в т.ч. и банк. кредит. Реальные инвестиции иногда называют прямыми, так как они непосредственно участвуют в пр-ном процессе: вложение ср-в в здания, оборудование.

Формы инвестиций в ОС: приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, объектов информационной техники и техники связи, других составляющих ОС, в т.ч. и земельных участков и объектов природопользования; создание объектов ОС в виде проведения капитальных вложений, реконструкции, расширения, техническое перевооружение действующих предприятий: хозяйственным ли подрядным способами.

Объекты внеоборотных активов до ввода их в эксплуатацию оцениваются в размере фактических затрат.

БУ вложений во внеоборотные активы ведется в соответствии с порядком, установленным:

1. Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94), утвержденным Приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. N 167,
2. Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина России от 30.12.93 N 160, (На сегодняшний день этот документ частично устарел. Применять его надо в части, не противоречащей ПБУ 6/01 "Учет основных средств".)
3. Планом счетов БУ финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется по их видам и объектам на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах: 08-1 «Приобретение земельных участков»; 08-2 «Приобретение объектов природопользования»; 08-3 «Строительство объектов ОС»; 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»; 08-5 «Приобретение НМА»; 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»; 08-7 «Приобретение взрослых животных» и др.

Поступление ОС от подрядчиков: Д 08 К 60; Д19 К60; Д60 К51.

По дебету счета 08 отражаются факт. затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов осн. средств. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счетов 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности",

Суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при приобретении основных средств, в полном объеме принимаются к вычету после принятия на учет ОС при условии, что они приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС. Соответственно, налогоплательщик получает право на вычет НДС в том месяце, когда приобретенные ОС отражены по дебету счета 01.

Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведется по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств по фактическим расходам.

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе производства стоимость принятых от подрядчика строительно-монтажных работ (СМР) отражаются у застройщика-заказчика на д-те счета 08 (к-ту 60) по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам-фактурам и справкам типовой формы N КС-3 "Справка о стоимости выполненных работ и затрат" подрядных организаций. Справка N КС-3 применяется подрядчиками также для учета выполненных работ по договорной (сметной) стоимости до их сдачи заказчику. Уплаченная сумма НДС по счету-фактуре за принятые СМР отражается заказчиком по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" на отдельном субсчете (к-т 60). Данный порядок учета НДС необходим для того, чтобы заказчик в счете-фактуре, передаваемом инвестору, указывал НДС по СМР и оборудованию для возмещения последним сумм налога в установленном порядке при постановке на учет принятых объектов в составе основных средств.

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на сч. 08 и осуществляется в соответствии с порядком, установленным методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. При этом на д-те сч. 08 отражают фактически произведенные застройщиком затраты. которые он может подтвердить первичными учетными документами (материальные затраты (сч. 10); расходы на выплату зарплаты строительным рабочим, в т.ч. ЕСН, исчисленный с суммы оплаты труда строительным рабочим (сч. 70, 69); амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым при строительстве (сч. 02, 04); приобретенные услуги, связанные со строительством (сч. 60, 66, 76); прочие расходы в доле, относящейся к строительству (сч. 20, 23, 26). Согласно гл. 21 НК РФ, выполнение СМР для собственного потребления является объектом налогообложения по НДС, налоговая база определяется как сумма фактических расходов налогоплательщика на выполнение СМР: д-т 19 к-т 68. Заказчик или застройщик по завершении капитального строительства объектов предъявляет их в установленном порядке к приемке в эксплуатацию, которая оформляется актами приемки законченных строительством объектов типовой формы N КС-11 "Акт приемки законченного строительством объекта" или N КС-14 "Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией". Датой ввода в эксплуатацию объекта считается дата подписания акта приемочной комиссией. Объекты, законченные капитальным строительством, принимаются в состав основных средств по инвентарной стоимости, которая определяется отдельно по каждому вводимому в эксплуатацию объекту - зданию, сооружению и оборудованию, а также предметам, если их приобретение предусмотрено сметой. При этом в состав основных средств объекты недвижимости включаются после их государственной регистрации в порядке, установленном законодательством.

Оборудование, требующее монтажа, отражается в учете и отчетности как введенное в эксплуатацию одновременно с вводом в эксплуатацию основного объекта. Инвентарная стоимость данного оборудования складывается из фактических затрат на его приобретение, расходов на СМР, прочих кап. затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на СМР и прочие кап. затраты относятся к нескольким видам оборудования, то они распределяются между этими видами пропорционально их стоимости по ценам поставщиков. Учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик). При поступлении оборудование приходуют по факт. стоимости приобретения по Д.07 «Оборудование к установке» с К.60,75. Сумму НДС отражают по Д.19 с К.60. При передачи в монтаж оборудования его списывают Д08 К07. Операции по поступлению и движению оборудования оформляются заказчиком или застройщиком с использованием типовых форм первичных учетных документов: N ОС-14 "Акт о приемке оборудования", N ОС-15 "Акт приемки - передачи оборудования в монтаж", N ОС-16 "Акт о выявленных дефектах оборудования". При передаче заказчиком или застройщиком оборудования подрядчику для сдачи в монтаж используется акт формы N ОС-15 "Акт приемки-передачи оборудования в монтаж".

Оборудование, не требующее монтажа; инструмент, инвентарь, приобретаемые для строящихся основных объектов, отражаются в учете как введенные в эксплуатацию одновременно с вводом в эксплуатацию основных объектов. Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, предметов (инструмента и инвентаря со сроком службы 12 месяцев, предназначенных для вводимых объектов в качестве первого комплекта), а также оборудования, не требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, стоимость покупаемых земельных участков, объектов природопользования, зданий, сооружений, слагается из факт. затрат на их приобретение, расходов по доставке и других расходов, связанных с приобретением. Оприходование оборудования оформляется заказчиком или застройщиком актом типовой формы N КС-14 "Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией", а предметов - приходным ордером типовой формы N М-4 "Приходный ордер" или актом о приемке материалов формы N М-7 "Акт о приемке материалов" (при наличии расхождений с данными, указанными в счетах поставщиков). В бухгалтерском учете при этом делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 - оприходованы оборудование и предметы (без НДС);

Д-т сч. 19 К-т сч. 60 - отражен НДС;

Д-т сч. 60 К-т сч. 51, 52, 55- оплачены счета поставщиков.

В бухгалтерском балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье "Незавершенное строительство". По этой статье застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

НДС по приобретенным ОС принимается к зачету только после ввода ОС в эксплуатацию (Д 68 К 19).

Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящимся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации( Д08 К 66,67). Исключение сделано для тех активов, по которым начисление амортизации не предусмотрено. По таким объектам сумма затрат, связанных с привлечением заемных средств, списывается на прочие (текущие) расходы организации. В бухгалтерском учете это отражается проводкой Д 91 - К 67.

Проценты включаются в первоначальную стоимость ОС только до момента принятия его на бухгалтерский учет или ввода ОС в эксплуатацию. В этом случае затраты по займам относятся на текущие расходы организации.

В налоговом учете проценты по заимствованиям включаются в состав внереализационных расходов.

Расходы на проценты нормируются двумя способами:

1. предельная величина процентов по долговым обязательствам принимается равной ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,5 раза
2. в пределах рассчитанного среднего уровня процентов. Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

**5. Учет и наличия и движения основных средств**

При организации БУ объектов основных средств организациям необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01); Методическими указаниями по БУ ОС, Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, постановлением правительства РФ «О классификации ОС, включаемых в амортизационные группы» (для налог.уч.)

Согласно ПБУ 6/01 объект ОС - это актив организации, который: используется в пр-ве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации; используется в течение длительного времени, т.е. свыше 12 месяцев; не предполагается к перепродаже; способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К ОС относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Единицей БУ ОС является инвентарный объект. Если объект ОС состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, данные части объекта должны учитываться как самостоятельные инвентарные объекты. Если объект ОС явл. собственностью двух или нескольких организаций, то он отражается на балансе каждой организации соразмерно ее доле в общей собственности.

БУ ОС ведется на следующих счетах:

01 "Основные средства" - учитываются собственные основные средства организации, а также средства, находящиеся на ее балансе на правах хозяйственного ведения или оперативного управления;

03 "Доходные вложения в материальные ценности" - учитываются основные средства, приобретаемые организацией для передачи другим юридическим лицам по договору финансовой аренды (лизинга);

001 "Арендованные основные средства" - учитываются основные средства, арендованные на определенное время, в том числе на условиях финансовой аренды (лизинга), без постановки их на баланс;

011 "Основные средства, сданные в аренду" - учитываются основные средства, сданные в аренду в порядке лизинга, с постановкой их на баланс лизингополучателем.

Движение ОС связано с осущ-ем хоз. операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию ОС. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную (связана с переоценкой) стоимость Объекты основных средств, как новые, так и бывшие в эксплуатации, принимаются к БУ по первоначальной стоимости. В процессе использования объектов в зависимости от изменения условий, а также влияния внешних факторов в процессе их использования они могут переоцениваться и приобретать восстановительную стоимость.

при приобретении за плату – факт. затратами на приобретение, включающими: денежные средства, уплаченные продавцу, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; расходы на доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное к использованию; проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения объекта; суммовые разницы; рег. сборы, пошлины и другие аналогичные платежи, производимые в связи с переуступкой прав на объект; таможенные пошлины и невозмещаемые налоги; другие расходы, связанные с приобретением основных средств. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 - отражены покупная ст-ть объекта, а также трансп. и иные затраты по приобретению, включая положительную суммовую разницу (либо отрицательную - методом "красное сторно"), выявл. до ввода объекта в эксплуатацию;

Д19 К60 – сумма НДС;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 - отражен ввод объекта в эксплуатацию;

Д 68 К 19 – НДС принят к возмещению.

при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации - в размере, согласованном учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ, с учетом расх. на доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное к использованию. При этом в БУ делается следующая запись:

Д-т сч. 08 К-т сч. 75 - отражена договорная стоимость объекта;

Д01 К 08 – введено в эксплуатацию.

при получении по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления - на основе текущей рыночной стоимости на дату принятия к БУ. При наличии затрат по доставке объекта и приведению его в состояние, пригодное к использованию, они отражаются в порядке капвложений и включаются в стоимость полученных ОС. При этом в БУ делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 98 - при безвозмездном получении основных средств производственного назначения;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 - отражен ввод объекта в состав основных средств;

Д 98 К 91 – по мере начисления амортизации списывается на доходы рыночной стоимости.

при получении по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, - по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, а также расходов на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное к использованию. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость ОС, полученных организацией по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты ОС. При этом в БУ делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 - отражена стоимость полученных объектов;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 - отражен ввод объектов в состав основных средств;

Д-т сч. 60 К-т сч. 62 - произведен зачет взаимных требований (обязательств).

Объекты, выявленные при инвентаризации как неучтенные, зачисляются в состав ОС по их рыночной стоимости с одновременным увеличением прибыли в части внереализационных доходов. При этом в БУ делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 91 - отражена стоимость объектов.

Оценка объектов ОС, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в рублях на дату их постановки на учет путем пересчета стоимости данных ОС в иностранной валюте в рубли по курсу ЦБ РФ. В аналогичном порядке должны оцениваться ОС, стоимость которых отражена в договоре купли - продажи в условных денежных единицах. Однако в отличие от оценки объектов в иностранной валюте в этом случае применяется курс используемой валюты, установленный договором.

Стоимость ОС, в которой они приняты к БУ, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством и ПБУ 6/01. Первоначальная стоимость объектов основных средств может быть изменена организацией только в следующих случаях:

1)проведения на объекте работ капитального характера (достройка, дооборудование, реконструкция):

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 и др. - отражены затраты капитального характера;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 - списаны затраты по окончании работ на увеличение стоимости объекта.

В этом случае, орг-я пересматривает срок полезного исп. объекта, в течение которого его стоимость подлежит амортизации ;

2) переоценки стоимости объекта, проводимой по решению руководителя организации по состоянию на 1 января отчетного года. В дальнейшем организация должна постоянно проводить переоценки объекта ОС для того, чтобы его учетная (восстановительная) ст-ть не отличалась от рыночной. Изменение ст-ти действующего объекта может производиться путем:

а) индексации - с применением индексов, устанавливаемых, как правило, государством. При этом первоначальная стоимость объекта и сумма начисленной амортизации умножаются на соответствующие индексы изменения его стоимости;

б) прямого пересчета (прямой оценки) - согласно документально подтвержденным данным о рыночной цене объекта. При этом сумма амортизации подлежит индексации по коэффициенту пересчета, исчисленному как результат соотношения новой восстановительной стоимости объекта и его старой балансовой стоимости. Не подлежит переоценке стоимость земельных участков и объектов природопользования. При переоценке (увеличении стоимости - дооценке; ее уменьшении - уценке) ОС делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 83 - отражена сумма дооценки объекта.

Если по данному объекту ранее проводилась уценка, отнесенная на прочие операционные расходы (дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"), то сумма дооценки относится на финансовые результаты. Делается запись:

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 - списана сумма уценки объекта.

Если по данному объекту ранее проводилась дооценка, отнесенная на увеличение добавочного капитала (кредит счета 83 "Добавочный капитал"), то сумма уценки относится на уменьшение добавочного капитала в пределах сумм дооценки:

Д-т сч. 83 К-т сч. 01;

3) частичной ликвидации объекта. При этом делаются записи:

Д-т сч. 02 К-т сч. 01 - списана начисленная амортизация по ликвидируемой части объекта;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 - списана остаточная стоимость ликвидированной части объекта.

Перемещение ОС из одного структурного подразд в другие оформляют накладной на внутр. перемещение, на основе которых составляют ведомость учета движения ОС внутри организации.

Учет операций по выбытию ОС. Организация отражает в БУ операции по выбытию объектов основных средств в случае их:

* продажи другим юридическим и физическим лицам; (в размере, установленном по соглашению сторон в договоре);
* списания (ликвидации) вследствие морального или физического износа;
* передачи по договорам мены, дарения и других видов безвозмездной передачи объектов ( по рыночной стоимости);
* ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
* передачи арендатору в связи с переходом права собственности на объекты, ранее сданные в аренду с правом выкупа;
* неиспользования для целей производства продукции или работ либо для иных управленческих нужд;
* при вкладе в уставный капитал или передаче в совместную деятельность - в оценке по согласованию сторон.
* выбытия по другим причинам.

При выбытии объектов ОС в БУ используется счет 01 "Основные средства", субсчет "Выбытие основных средств" (напр. 01-2)

1. Продажа основных средств:

Д-т сч. 01, субсч. 2 К-т сч. 01 - списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 2 - списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 2 - списана остаточная стоимость объекта на фин. рез-т с включением ее в состав прочих расходов.

Прочие расходы организации по продаже объекта учитываются непосредственно на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Д-т сч.62 К-т сч. 91 - отражена выручка от продажи объекта, причитающаяся к получению;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 - отражена задолженность бюджету по НДС от выручки;

Д-т сч. 91 (99) К-т сч. 99 (91) - отражен результат от продажи;

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 - отражено получение денежных средств по сделке.

2. Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал:

Д-т сч. 01, субсч. 2 К-т сч. 01 - списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 2 - списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 2 - списана остаточная ст-ть объекта на фин. результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 58 К-т сч. 91 - отражена сумма вклада в оценке, установленной договором.

3. Безвозмездная передача объектов основных средств:

Д-т сч. 01, субсч. 2 К-т сч. 01 - списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 2 - списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 2 - списана остаточная ст-ть объекта на фин. результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 - отражена задолженность по НДС от стоимости объекта;

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 - списаны убытки от передачи объекта.

4. Ликвидация основных средств:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 - списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 - списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 - списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 - списаны убытки по списанию (ликвидации) объекта;

Д-т сч. 10 К-т сч. 91 - отражены возвратные материалы по стоимости возможной продажи.

Ликвидация объектов основных средств производится при участии постоянно действующей инвентаризационной комиссии, которая назначается приказом руководителя организации Операции по ликвидации ОС офор-ся актами на списание ОС, в которых указываются: причины, Тех сост-е, первонач ст-ть, сумму износа, затраты и рез-т от ликвидации.. При ликвидации объекта возвратные материалы приходуются по цене их возможного использования или реализации, а утиль - как вторичное сырье.

Для оформления операций по поступлению ОС предусмотрены первичные учетные документы:

акт (накладная) приемки-передачи ОС (форма N ОС-1) При принятии организацией объекта ОС средств на учет ему присваивается инвентарный номер независимо от дальнейшей формы его использования - эксплуатация, запас или передача в аренду;

акт приемки - сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма N ОС-3);

акт на списание ОС (форма N ОС-4);

инвентарная карточка учета основных средств (форма N ОС-6);

акт приемки - передачи оборудования в монтаж (форма N ОС-15);

акт о выявленных дефектах оборудования (форма N ОС-16).

Аналитический учет основных средств осуществляется бухгалтерией предприятия на инвентарных карточках типовой формы ОС-6 “Инвентарная карточка учета ОС”. В процессе эксплуатации объекта в карточке делаются определенные отметки о его перемещении внутри предприятия, капитальном ремонте и выбытии. Основание для записей - первичные документы. Заполненные инвентарные карточки регистрируются по видам основных средств

Аналогом ПБУ 6/01 является МСФО 16. Положения ПБУ 6/01 во многом совпадают с аналогичными положениями МСФО 16, а в отдельных случаях содержат более подробные указания.

Сходство: в определении ОС и срока полезной службы, первоначальная оценка ОС (за исключением отличий); совпадают отдельные показатели при раскрытии информации в отчетности.

Различия: в ПБУ 6/01 отсутствуют критерии признания ОС; ПБУ 6/01 не допускает переоценку земельных участков; различны подходы к отражению результатов переоценки и реализации сумм дооценки; МСФО 16 требует чтобы балансовая стоимость ОС не превышала возмещаемую стоимость.

**6. Учет амортизации основных средств**

Амортизация – это процесс постепенного перенесения стоимости основных производственных фондов на изготовляемую с их помощью продукцию (выполняемые работы, оказываемые услуги). Величины части стоимости, включаемая в затраты на производство продукции (выполнение работ и оказание услуг) в данном отчётном периоде, называется амортизационными отчислениями. Нормой амортизации называют размер отчислений, выраженной в процентах от первоначальной стоимости объектов основных средств.

Не начисляется амортизация по объектам лесного и дорожного хозяйства, по продуктивному скоту, основным средствам некоммерческих организаций, объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и т. д.). Сумма износа по этим основным средствам в конце каждого года отражается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств». В налоговом учете эти основные средства не амортизируются только при определенных условиях. Так, объекты лесного или дорожного хозяйства не амортизируются, если построены за счет бюджетных средств. Продуктивный скот не амортизируется, за исключением рабочего скота. А по объектам жилищного фонда, которые используются для извлечения дохода, амортизация начисляется.

Начислять амортизацию организация должна со следующего месяца после того, как в учете организации была сделана проводка: Д 01К 08- принят к учету объект основных средств. Однако в налоговом учете амортизация начинает начисляться с месяца, следующего за месяцем введения основного средства в эксплуатацию п. 2 ст 259 НК РФ, т. о. если основное средство в эксплуатацию еще не введено (например, находится на складе), в налоговом учете амортизация по нему не начисляется. Если право собственности на основное средство требует государственной регистрации, то амортизация по нему начисляется в БУ - после ввода в эксплуатацию. В НУ - после подачи документов на госрегистрацию и ввода в эксплуатацию п 8 ст258 НК РФ. Начисление амортизации прекращается в НУ так же, как в БУ. Это произойдет с 1 -го числа месяца, следующего за месяцем, когда основное средство полностью амортизируется или будет списано с баланса организации (например, продано). После того как вся стоимость основного средства амортизирована, оно числится в учете организации по нулевой стоимости.

Методы начисления в БУ и НУ.

В БУ есть четыре метода начисления амортизации основных средств: линейный, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и способ списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции.

1. Линейный способ. При этом способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

2. Способ уменьшаемого остатка. При этом способе годовая сумма начислений амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта ОС на нач. года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения установленного в соответствии с законодательством.

3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе сумма чисел лет срока службы объекта.

4. Способ списания стоимости пропорционально объему произведенной продукции. При этом способе сумм амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя V продукции в отчётном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта ОС и предлагаемого объема V продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта ОС. Сумму износа на единицу работы определяют по формуле:

Первоначальная стоимость — Ликвидационная стоимость / Планируемый объем работы.

В НУ всего два метода амортизации: линейный и нелинейный. Выбранный метод следует закрепить в учетной политике организации для целей как БУ, так и НУ.

Примерный срок службы основных средств для их налогового учета можно посмотреть в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Если в классификации срок полезного использования для какого-либо основного средства не указан, то организация может установить его на основании технической документации (паспорта, описания, инструкции по эксплуатации).

Линейный метод. Сумма начисленной за месяц амортизации определяется как произведение первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, установленной для данного объекта исходя из срока его полезного использования, по формуле: К = (1/n) х 100%, где К - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости; N - срок полезного использования объекта в месяцах. Срок полезного использования объекта ОС в соответствии с Классификацией ОС, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 N 1

Нелинейный метод. Месячная норма амортизации для объектов ОС исчисляется по формуле: К = (2/n) х 100%, где К - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости; N - срок полезного использования объекта в месяцах.

Сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется следующим образом: (первоначальная стоимость объекта ОС - общая сумма начисленной амортизации) х норма амортизации. Амортизация на ОС начисляется до тех пор, пока его остаточная стоимость не достигнет 20% первоначальной стоимости. После этого остаточная стоимость объекта ОС фиксируется, и амортизация по нему начисляется линейным методом. Сумма ежемесячных амортизационных отчислений в дальнейшем определяется путем деления его базовой (остаточной) стоимости на количество месяцев, оставшихся до окончания срока эксплуатации объекта.

1) Амортизацию начисляют по Дт предназначенных для учета затрат (20 «Основное производством», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 'Общехозяйственные расходы»,44) и Кт счета 02 (соответствующий субсчет).

2) Списание суммы амортизации при выбытии основного средства - Д 02 К01субсчет «Выбытие основных средств».

3) Списание остаточной стоимости - Д91 субсчет «Прочие расходы» К 01 субсчет «Выбытие основных средств».

4) Отражено принятие лизингового имущества на баланс-Д 01 суб «Собственные осн ср-ва» К02 суб. «Износ собственных осн ср-в».

5) Пересчет амортизации при переоценке Д83 К02.

6) При уценке -Д02 К84.

7) При дооценки - Д02К83

Снижение норм амортизации НУ норма амортизации уменьшается в два раза: по легковым автомобилям стоимостью более 300000 руб.; по пассажирским микроавтобусам стоимостью более 400 000 рублей. Кроме того, руководитель организации может по собственному желанию снизить нормы амортизационных отчислений по любым основным средствам. Это решение следует закрепить в учетной политике предприятия.

Повышение норм амортизации В НУ нормы амортизации можно увеличить в два раза. Сделать это разрешается по основным средствам, которые работают в агрессивной среде или в многосменном режиме. Кроме того, нормы амортизации можно увеличить в три раза по основным средствам, переданным в лизинг. Правда, из этого порядка существует исключение. Так, нельзя увеличить норму амортизации по основным средствам первой, второй и третьей амортизационных групп, по которым амортизация начисляется нелинейным методом.

В связи с несовпадением правил бухгалтерского и налогового учета ОС должен вестись отдельный налоговый учет этих объектов и сумм начисленной амортизации (регистры информации об объекте ОС, а также регистры-расчеты амортизации ОС).

Применение разных способов расчета амортизации для целей БУ и налогообложения прибыли приводит к образованию постоянных, вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц.

По суммам начисленной в БУ амортизации по объектам ОС непроизводственного характера, а также ОС, переданным в безвозмездное пользование, списанной на счет учета прочих доходов и расходов, формируются постоянные разницы, которые приводят к формированию в учете постоянных налоговых обязательств (сумма пост. разн х 24%). В БУ постоянное налоговое обязательство отражается: Дебет 99 субсчет "Постоянные налоговые обязательства" Кредит 68.

Вычитаемая временная разница образуется также при выбытии ОС, результатом которой является получение убытка для целей налогообложения прибыли.

Вычитаемая временная разница приводит к формированию в учете отложенного налогового актива, а налогооблагаемая временная - отложенного налогового обязательства.

В соответствии с ПБУ 18/02 отложенные налоговые активы и обязательства подлежат отражению в учете дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла временная разница. Отложенный налоговый актив отражается в БУ по Дебету 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68. По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в БУ Дебет 68, Кредит 09.

Отложенное налоговое обязательство отражается в БУ по Дебету 68 Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство». По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в БУ: Дебет 77, Кредит 68.

МСФО 16. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» определяет **амортизацию** – как систематическое уменьшение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы. **Амортизируемая стоимость** - фактические затраты на приобретение основного средства или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости, т.е. первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной. **Ликвидационная стоимость** - это сумма, которую компания ожидает получить за актив в конце срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат на его выбытие. Если величина ликвидационной стоимости незначительна (несущественна), она может не учитываться при формировании амортизируемой стоимости. Если компания использует модель учета по переоцененной стоимости, то переоценке подлежит и ликвидационная стоимость. Согласно МСФО (IAS) 16 **срок полезной службы объекта основных средств** – это период, в течение которого ожидается использование амортизируемого актива, либо количество изделий, которое компания предполагает произвести с использованием актива. Таким образом, по МСФО (IAS) 16 срок полезной службы основных средств определяется компанией самостоятельно оценочным путем на основе опыта работы с аналогичными активами и иными объективными факторами. Методы амортизации: линейный метод; метод уменьшающегося остатка амортизируемой стоимости; функциональный метод.

**7. Учет ремонтов основных средств**

В процессе эксплуатации ОС ветшают, устаревают, подвергаются моральному износу. Содержание объекта ОС осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.

Ремонтные работы можно подразделить на: текущие, капитальные, модернизацию и реконструкцию.

К работам по текущему ремонту основных средств относятся работы с периодичностью проведения до одного года по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержания в рабочем состоянии, как правило, в зависимости от видов основных средств (профилактические работы, которые количественно определяются и заранее планируются по объему и времени их проведения и выполнения; непредвиденные работы, которые количественно выявляются только в процессе эксплуатации и выполняются, как правило, в срочном порядке по мере необходимости). Работы по текущему ремонту производятся в период между проведением капитального ремонта основных средств, в так называемый межремонтный цикл.

Работы по техническому обслуживанию, текущему ремонту объектов производятся, как правило, с использованием калькуляций, составляемых на основании перечня ремонтных работ. При проведении работ хозяйственным способом в состав калькуляций включаются, как правило, прямые расходы, в частности расходы: на используемые в процессе данных работ смазочные, горюче - смазочные и обтирочные материалы, воду, пар, сжатый воздух и другие виды энергии; на оплату труда ремонтных рабочих; на отчисления в фонды социального назначения от расходов на оплату труда; другие аналогичные расходы.

При проведении данных работ подрядным способом их стоимость определяется договором подряда.

К капитальному ремонту относятся, как правило, сложные работы с периодичностью проведения свыше 12 мес.

Капремонт зданий и сооружений включает комплекс технических мероприятий, направленных на восстановление или замену изношенных конструкций и деталей на более прочные и экономичные, кроме полной замены основных конструкций (стены, фундаменты, междуэтажные перекрытия и др.), срок службы которых на данном объекте является наибольшим.

При капитальном ремонте оборудования, машин и транспортных средств осуществляется полная разборка машины или агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена всех изношенных деталей и узлов на новые, более современные, сборка, регулирование и испытание машин и оборудования под нагрузкой. В результате капитального ремонта основные технические характеристики объектов восстанавливаются и доводятся до уровня их новых видов.

Работы по капитальному ремонту зданий и сооружений производятся на основании смет, составленных в порядке, установленном для определения стоимости строительно-монтажных работ.

При проведении данных работ собственными силами (данные работы выполняются только специализированными организациями, т.е. организациями, имеющими лицензии на выполнение данных работ) они производятся, как правило, на основании смет и калькуляций, которые включают прямые и косвенные (накладные) расходы.

При выполнении ремонтных работ сторонними организациями (подрядным способом) их стоимость определяется договором.

Затраты по всем видам ремонта отражаются в БУ отчетном периоде их производства. При этом организации могут учитывать предварительно данные расходы как расходы будущих периодов, списывая их затем равномерно на затраты по производству продукции (работ, услуг).

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт в затраты на производство продукции (работ, услуг) в отчетном периоде организации могут принять решение в учетной политике об образовании резерва расходов на ремонт ОС.

В бухгалтерском учете избежать резких скачков себестоимости продукции (работ, услуг) можно двумя способами:

по мере возникновения расходы на ремонт отражаются в составе расходов будущих периодов, а затем равномерно списываются на себестоимость в течение срока, установленного организацией;

за счет резерва на ремонт ОС, образованного путем равномерных ежемесячных отчислений.

Для обобщения информации о наличии и движении зарезервированных сумм на ремонт ОС предназначен счет 96 "Резервы предстоящих расходов". Создание резерва отражается по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" и дебету счетов учета затрат на производство на сумму ежемесячных отчислений в резерв, определяемую как 1/12 годовой сметной стоимости ремонта.

Делаются записи:

Д-т сч. 20, 26 и др. К-т сч. 96 - образован резерв за отчетный год в сумме

Д-т сч. 96 К-т сч. 23 - списаны фактические расходы по ремонту объектов:

Д-т сч. 20, 26 и др. К-т сч. 96 - сторнированы излишне начисленные суммы по резерву (кроме капремонта)

Прием объектов основных средств из капитального ремонта оформляется актом типовой формы N ОС-3 "Акт приемки - сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов".

Расходы на ремонт основных средств отражаются в бухгалтерском учете посредством проводок, которые показывают корреспонденцию со счетом 23 "Вспомогательные производства" (реже - 20 "Основное производство") счетов по учету материалов, начисленной заработной платы и т.д. Эти проводки имеют следующий вид:

Дт 23 (20) - Кт 10

переданы материалы со склада ремонтной бригаде.

Дт 23 (20) - Кт 70, 69

начислена заработная плата и удержания с нее в части ЕСН рабочим ремонтной бригады.

Дт 08 - Кт 23 (20)

завершены работы по ремонту объекта основных средств.

Дт 01 - Кт 08

введен в эксплуатацию отремонтированный объект основных средств.

Налоговый учет затрат на ремонт основных средств ведется в соответствии со ст. 260 НК РФ "Расходы на ремонт основных средств". Согласно данной статье в целях налогового учета предприятие обязано формировать сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, в том числе: стоимости использованных для ремонта запчастей и материалов; расходов на оплату труда работников, занятых в ремонтных работах; остальных расходов, понесенных в ходе выполнения ремонтных работ самостоятельно (хозяйственным способом) либо силами сторонней организации (подрядным способом).

Этот учетный момент не вызывает особых затруднений. Несколько сложнее определить специфику налогообложения расходов на ремонт, покрытых за счет резерва предстоящих расходов по ремонту основных средств. Порядок отражения таковых расходов в целях налогообложения следующий. Прежде всего остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода (года), если сумма фактически осуществленных затрат в отчетном периоде не превышает сумму созданного резерва. Далее сумма превышения на последнюю дату текущего периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика, если на конец периода остаток средств резерва превышает сумму фактически осуществленных в данном периоде затрат на ремонт.

Затраты по модернизации и реконструкции учитываются в течение срока их производства на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". По окончании данных работ затраты по ним списываются со счета 08 в следующем порядке:

с кредита субсчета 08-3 "Строительство объектов основных средств" в дебет счета 01 "Основные средства" - на увеличение первоначальной стоимости реконструируемого или модернизируемого объекта, если организацией на стадии проектирования принято решение о том, что данные работы улучшают ранее существовавшие технические показатели объекта, т.е. по окончании модернизации или реконструкции объекта ожидается увеличение срока его полезного использования, и / или увеличение его производительности, и / или улучшение качества продукции и т.п. По окончании данных работ оформляется акт типовой формы N КС-14 "Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией".

К модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения ОС, повышенными нагрузками или другими новыми качествами. К реконструкции относится переустройство существующих объектов, связанное с совершенствованием производств. Цель реконструкции – увеличить производственные мощности, улучшить качество и изменить номенклатуру продукции. Т.е. в результате модернизации и реконструкции изменяются начальные характеристики или появляются новые. Они увеличивают первоначальную стоимость объект ОС,

Прием основных средств по окончании работ по модернизации или реконструкции оформляется актом типовой формы N ОС-3 "Акт приемки - сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов".

В таком же порядке отражаются затраты по указанным работам, если они проводятся организацией - арендатором на объектах, принадлежащих другим организациям. В этом случае проведение указанных работ организацией - арендатором должно быть предусмотрено в договоре, заключенном с организацией - собственником основных средств.

Согласно МСФО 16 расходы на ремонт учитывают при налогообложении прибыли в размере фактических затрат. Эти расходы включают в себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором они возникли (ст. 260 НК РФ).

Затраты на ремонт или обслуживание основных средств, которые осуществляются для восстановления или сохранения будущих экономических выгод (которых компания может ожидать в соответствии с первоначально рассчитанными нормативами производительности актива), обычно признаются как расход по мере возникновения в соответствии с этим стандартом.

Например, затраты на обслуживание или ремонт машин и оборудования обычно являются расходами, поскольку обслуживание или ремонт скорее восстанавливает, чем повышает первоначально рассчитанные нормативные показатели производительности.

**8. Учет нематериальных активов**

Нормативное регулирование БУ НМА осуществляется на основании Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007. В налоговом учете список НМА для целей обложения налогом на прибыль приведен в ст.257 НК РФ.

В соответствии с ПБУ 14/2007 (утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. N 153н) для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее - контроль над объектом);

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

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении вышеназванных условий к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычисли тельных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду. Налоговый кодекс РФ определяет, что к нематериальным активам нельзя отнести:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется следующим образом:

1) если нематериальные активы внесены в счет вкладов в уставный капитал, то их первоначальная стоимость определяется по договоренности сторон;

2) если нематериальные активы приобретены за плату у других организаций и лиц - по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;

3) если нематериальные активы получены безвозмездно от других организаций и лиц - по рыночной стоимости на дату оприходования.

В затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

В расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, включаются начисленная работникам оплата труда, отчисления на социальные нужды, материальные затраты, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Для документального учета нематериальных активов организации сами разрабатывают формы документов по движению нематериальных активов.

Определение срока полезного использования объектов нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учетах производится исходя из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды. Если срок полезного использования нематериальных активов невозможно определить, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Синтетический учет нематериальных активов на предприятиях торговли осуществляется на следующих счетах:

1) счет 04 "Нематериальные активы". Счет активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, которые принадлежат организации на правах собственности;

2) счет 05 "Амортизация нематериальных активов". На счете отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05;

3) счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" субсчет 2 "НДС по приобретенным нематериальным активам";

4) счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Виды поступления нематериальных активов:

1) их приобретение;

2) создание своими силами и с помощью привлечения сторонних исполнителей на договорной основе;

3) приобретение на условиях обмена;

4) поступление в счет вклада в уставный капитал организации;

5) безвозмездное поступление;

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" с кредита расчетных, нематериальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 "Нематериальные активы" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Аналитический учет нематериальных активов ведут в карточках учета нематериальных активов. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Она открывается на каждый объект в отдельности. На лицевой стороне карточки указываются полное наименование и назначение объекта, первоначальная стоимость, срок полезного использования, норма и сумма начисленной амортизации, дата постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения о выбытии объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации). На оборотной стороне карточки излагается характеристика объекта нематериальных активов.

Выбытие нематериальных активов возможно по следующим причинам:

продажа;

вклад в уставный капитал другой организации;

передача по договору мены;

безвозмездная передача;

списание по истечении срока полезного использования.

В бухгалтерском учете организации операции по продаже нематериального актива отражаются проводками:

Д-т счета 62 (76) - К-т счета 91 - продажная стоимость нематериального актива отражена в составе прочих доходов организации;

Д-т счета 91 - К-т счета 68/"НДС" (76/"НДС") - отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива;

Д-т счета 05 - К-т счета 04 - списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу к моменту выбытия;

Д-т счета 91 - К-т счета 04 - остаточная стоимость нематериального актива списана в состав прочих расходов.

Передача нематериальных активов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации отражается проводками:

Д-т счета 05 - К-т счета 04 - списана сумма амортизации, начисленная к моменту передачи;

Д-т счета 58 - К-т счета 04 - отражена сумма вклада в соответствии с учредительными документами.

Выявленная разница между денежной оценкой вклада в соответствии с учредительными документами и остаточной стоимостью переданного нематериального актива подлежит отражению по дебету (кредиту) счета 91 в составе прочих расходов (доходов):

Д-т счета 04 (91) - К-т счета 91 (04) - отражена разница между денежной оценкой вклада и остаточной стоимостью переданного актива\*(11).

В бухгалтерском учете организации безвозмездная передача нематериального актива отражается проводками:

Д-т счета 05 - К-т счета 04 - списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу к моменту выбытия;

Д-т счета 91-2 - К-т счета 04 - остаточная стоимость нематериального актива списана в состав прочих расходов (п. 75 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденных Приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. N 60н);

В бухгалтерском учете списание нематериального актива в связи с истечением срока его полезного использования отражается проводкой:

Д-т счета 05 - К-т счета 04 - списана сумма амортизации, начисленная за период использования актива. (Предполагается, что эта сумма равна первоначальной стоимости списываемого нематериального актива.)

В этом случае в соответствии с п. 22 ПБУ 14/2000 нематериальный актив подлежит списанию с баланса организации, что отражается проводками:

Д-т счета 05 - К-т счета 04 - списана сумма амортизации, начисленная к моменту списания;

Д-т счета 91 - К-т счета 04 - остаточная стоимость нематериального актива списывается в состав прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99).

Для целей налогообложения прибыли остаточная стоимость списанного нематериального актива в состав расходов не включается, поскольку:

такой вид расхода в гл. 25 НК РФ прямо не предусмотрен;

эта сумма не соответствует общим критериям признания расходов, установленным ст. 252 НК РФ.

В налоговом учете выручка от реализации нематериальных активов в соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ признается доходами от реализации. Если при реализации нематериальных активов получен убыток, то он согласно п. 3 ст. 268 НК РФ включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого актива и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. Убыток от иного выбытия нематериальных активов для целей обложения налогом на прибыль не учитывается.

Таким образом, если организация реализует нематериальный актив с убытком, то в бухгалтерском учете возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива. В момент списания убытка в бухгалтерском учете отражается проводка:

Дебет 09 Кредит 68 - в сумме, равной величине убытка, умноженного на ставку налога на прибыль.

В дальнейшем по мере включения части убытка в состав прочих расходов в бухгалтерском учете делают запись: Дебет 68 Кредит 09.

Величина амортизационных отчислений и срок полезного действия устанавливаются организацией. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

Способы начисления амортизации (по объектам, по которым погашается их стоимость) в БУ:

1) при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

2) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

3) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) - исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам в бухгалтерском учете отражаются двумя способами:

1) накоплением начисленных сумм на отдельном счете;

2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

В налоговом учете амортизация может быть начислена линейным или нелинейным методом.

При линейном методе сумма начисленной за 1 месяц амортизации рассчитывается как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. Норма амортизации определяется по формуле:

К = (1 / n) x 100%,

где К - норма амортизации в процентах; n - срок полезного использования в месяцах.

Если организация применяет нелинейный метод, норма амортизации объекта определяется по формуле:

K = (2 / n) x 100%,

где К - норма амортизации в процентах; n - срок полезного использования в месяцах.

Особенность учета амортизации нематериальных активов: с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость нематериального актива достигнет 20% от первоначальной стоимости этого объекта, амортизацию следует начислять линейным способом. Остаточная стоимость нематериального актива в этот момент будет базовой стоимостью для дальнейших расчетов.

Амортизация начисляется проводками Д20,23,25,26,44 К05 (04).

В бухгалтерской отчетности отражают сведения по отдельным видам нематериальных активов на начало и конец отчетного периода, информацию об их движении, данные о сумме амортизации нематериальных активов и стоимости неамортизируемых нематериальных активов. В учетной политике организации по нематериальным активам отражают информацию о способах оценки нематериальных активов, которые приобретены не за денежные средства; способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов; способах отражения в учете амортизационных отчислений по активам; принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов по отдельным группам и др.

Учету НА в международных стандартах финансовой отчетности посвящен МСФО 38 «Нематериальные активы». По МСФО 38 НА: представляет собой идентифицируемый неденежный актив; не имеет физической формы; содержится для использования в пр-ве, предоставления товаров или услуг, для сдачи в аренду или для адм. целей; контролируется компанией в результате прошлых событий. Кроме того, от НА ожидаются экономические выгоды. МСФО 38 не относит к НА внутренне созданные торговые марки, так как затраты на них невозможно отличить от затрат на развитие компании в целом, т.е. не выполняется условие идентификации в определении НА. МСФО 38 различает внутренне созданную деловую репутацию и деловую репутацию, возникающую при объединении компаний. Лицензии на определенные виды деятельности относятся к НА по МСФО 38. Отношение же к данному объекту в российском нормативе не определено. Оценка НА. В соответствии с ПБУ 14/2007 НА оцениваются по первоначальной стоимости, в соответствии с МСФО 38 - по себестоимости. МСФО 38 требует обязательной уценки НА в случае их обесценения.

**9. Учет затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы**

Учет расходов на НИОКР регулирует Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02 утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 115н. Правовые основы НИОКР, изложены в гл.38 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" ГК РФ. Рассмотрим некоторые из них.

ПБУ 17/02 данное положение применяется в отношении НИОКР и технологические работы 1) по которым получены результаты, не подлежащей правовой охране в соответствии с нормами, но не оформленные в установленном порядке; 2) по которым получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства. Настоящее положение не принимается к незаконченным НИОКР, а т.ж. к НИОКР, результаты которых учитываются в БУ в качестве НМА.

Информация о расходах по НИОКР отражается в БУ в качестве вложений во внеоборотные активы (сч. 08). Аналитический учет расходов по НИОКР ведется обособлено по видам работ, договорам (заказам). Расходы по НИОКР отражаются записями: Д08 К 02,10,70,69,60 и т.д.

Расходы по НИОКР признаются в БУ при наличии следующих условий:

1) сумма расходов может быть определена и подтверждена

2) имеется документальное подтверждение выполнение работ (акт приемки выполненных и т.п.)

3) использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод

4) использование результатов НИОКР м.б. продемонстрировано.

Признаются прочими расходами также расходы по НИОКР, которые не дали положительного результата (Д 91 К 08).

Если при выполнении НИОКР получен положительный результат, который планируется использовать в производстве либо в управлении, то расходы на НИОКР списываются со сч. 08 в Д 04. Если получен положительный результат, но на него нет документов, подтверждающих наличие исключительных прав на эти результаты, то на сч. 04 такие результаты отражаются обособлено, например, на отдельном субсчете. Учитывать на сч. 04 нужно только те разработки, по которым получен патент или свидетельство.

В состав расходов при выполнении НИОКР включаются 1) стоимость МПЗ и услуг сторонних организаций 2) затраты на з/п работникам, занятых при выполнении НИОКР по трудовому договору 3) отчисление на соц. нужды (в т.ч. ЕСН) 4) стоимость спецоборудования и спецоснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований 5) амортизаций ОС и НМА, используемых при выполнении НИОКР 6) затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательское оборудования, установок и др. ОС 7) общехозяйственные расходы, если они непосредственно связаны с выполнением НИОКР 8) прочие расходы, включая расходы по проведению испытаний.

При списании затрат на НИОКР делаются записи: Д 20,23,25,26 К 08. Если организация прекращает использование своей разработки, остаток несписанных затрат нужно отнести на сч. 91. (Д91 К08).

Списание расходов по НИОКР производится одним из способов: линейный; способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). В НУ только линейный способ. Срок списания определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР в течении которого организация может получать доход, но не более 5 лет. В НУ срок списания до 1 года.

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;

о сумме расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;

о сумме расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно - конструкторским и технологическим работам.

В случае существенности информация о расходах по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной группе статей актива (раздел "Внеоборотные активы").

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

о способах списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам;

о принятых организацией сроках применения результатов научно-исследовательских, опытно - конструкторских и технологических работ.

ПБУ 17/02 не применяется организациями, выполняющими НИОКР по договорам в качестве исполнителя (подрядчика или субподрядчика). Такие расходы рассматриваются как расходы на осуществление этими организациями деятельности, направленный на получение доходов.

**13. Учет затрат на производство**

Учет затрат на производство продукции, выполнение работ или оказание услуг является центральным участком бухгалтерии, ибо здесь формируется информация, раскрывающая реализацию уставных целей организации. Основными нормативными документами являются: Положение по введению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29.07.1998г № 34н, ПБУ 10/2006, План счетов.

Общая схема учета затрат на производство предусматривает выполнение отдельных процедур в определенной последовательности, составляющей сущность технологического учётного процесса на данном участке бухгалтерии.

Вначале произведенные расходы по отчетному периоду накапливаются на отдельных счетах бухгалтерского учёта, формирующих состав III раздела Плана счетов бухгалтерского учёта – «Затраты на производство» (20,23,25,26,28,29,).

Потом учтенные расходы, в первую очередь связанные со вспомогательными производствами, распределяются между цехами данного производства в части встречных услуг.

На третьем уровне распределения подлежат расходы на управление – общепроизводственные и общехозяйственные расходы исходя из выбранной базы их распределения, установленной учётной политики организации.

Заключительным этапом является исчисление фактической производственной себестоимости произведенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

Одной из основных в бухгалтерском учете является группировка расходов предприятия по элементам затрат, а именно:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) отчисления на соц. нужды

4) суммы начисленной амортизации;

5) прочие расходы.

В НУ: кроме соц. Нужд.

Прямые затраты, которые можно прямо отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье, материалы, полуфабрикаты, з/п рабочих, начисления на з/п и т.п.). Прямее затраты учитываются на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление и подобные им общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Косвенные затраты учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально какой – либо базе: з/п производственных рабочих, материальные затраты, прямые затраты, выручка от реализации.

В действующем плане счетов выделяются следующие счета для учёта затрат.

Затраты основного производства учитываются на счёте 20 того же наименования. В зависимости от степени специализации основного производства строится система субсчетов по счёту 20:в узкоспециализированном производстве это может быть только один субсчёт, совпадающий с наименованием счёта; в многоотраслевых производствах субсчёта выделяются по каждой отрасли основного производства.

(Д 20 К 10,70,69,02,26 и т.д. – сформированы затраты; Д90-2 К 20 – списаны затраты)

Затраты по организации и руководству производством учитывают на счёте 25 «Общепроизводственные расходы». Общепроизводственные расходы – это расходы по организации и руководству конкретными процессами производства в соответствующих подразделениях (цехах, отраслях предприятия), поэтому их с полным правом считают расходами в сфере производства и распределяют на объекты учёта затрат основного производства в пределах соответствующих субсчётов. (Д25 К 10,70,69,60,76,02; Д20,23,29 К 25)

Затраты вспомогательных производств учитывают на счёте 23 того же наименования, по которому открывают субсчета по конкретным видам вспомогательных производств: ремонтные, мастерские, ремонт зданий и сооружений, автомобильный транспорт, водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, газоснабжение и т. п. По каждому виду вспомогательных производств учитывается выполненная работа и производственные затраты, которые в установленном порядке ежемесячно относятся на счета потребителей: на основное производство, а частично на продажи и другие виды деятельности. (Д23 К 60,76 Д20,29,44,90 К 23)

Затраты по обслуживающим производствам и хозяйствам учитывают на счёте 29 того же наименования. По счёту 29 открывают субсчета по видам обслуживающих производств и хозяйств: жилищно-коммунальное хозяйство, предприятия общественного питания, производства бытового обслуживания населения, детские дошкольные учреждения, учреждения культурно-бытового назначения, прочие производства и хозяйства. Аналитический учёт строится по конкретным видам обслуживающих производств и видам деятельности.

Затраты по управлению предприятия в целом на счёте 26 «общехозяйственные расходы». Как уже отмечалось выше, эти расходы связаны с управлением всеми видами деятельности предприятия, т. е. они значительно выходят за рамки расходов по производству. Однако в целях упрощения учёта их распределяют на объекты учёта основного производства. В этом специфика данных расходов. (Д26 К 10,70,69; Д 20,23,29, 90 К 26).

Расходы по сбытовой деятельности учитывают на счёте 44 «Расходы на продажу» по видам затрат.

Общехозяйственные расходы можно списывать как на счета учета производственных затрат (счет 20, 23), так и на счета учета реализации продукции, то есть на счет 90 "Продажи".

При использовании первого варианта на предприятии формируется производственная (а с учетом коммерческих расходов, или расходов на продажу, - полная) себестоимость выпускаемой продукции по отдельным ее видам (заказам, переделам).

Для этого в учетной политике необходимо определить базу для распределения общехозяйственных затрат на счетах 20, 23, 29, а внутри них (при необходимости) по видам продукции. В зависимости от отраслевой принадлежности и вида деятельности такой базой (показателем) может быть выручка от реализации продукции (работ, услуг), фонд оплаты труда персонала, показатели товарного выпуска в натуральных измерителях или величина прямых затрат.

Для правильного формирования затрат в учетной политике предприятия д.б. отражены следующие моменты: способ начисления амортизации; ремонт ОС, резервы на оплату отпусков; гарантийный ремонт и обслуживание, методы списание материалов, формирование себестоимости.

**10. Учет финансовых вложений**

Законодательную и нормативную базу учета финансовых вложений составляют ГК РФ, НК РФ, Федеральные законы "О рынке ценных бумаг", ПБУ 19/02, План счетов БУ финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению.

ПБУ 19/02, установлено, что к финансовым вложениям относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, вклады в простое товарищество.

Для принятия к учету финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий: наличие правильно оформленных док-тов, которыми подтверждается существование права организации на фин. вложения и на получение ден. средств и иных активов, вытекающее из этого права; переход фин. рисков, связанных с этими вложениями; способность вложений приносить экономические выгоды в будущем.

ПБУ 19/02 организациям предоставляется самостоятельность как в выборе единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, так и в организации аналитического учета, чтобы обеспечить полную и достоверную информацию о движении финансовых вложений и контроль за их наличием и движением. Регистр аналитического учета должен отражать необходимую информацию, как минимум, в следующих разрезах: наименование эмитента, название ценной бумаги, ее номер и серия, номинальная цена, цена покупки (фактическая стоимость), общее количество, а также даты покупки и продажи ценной бумаги и место ее хранения, временной характер инвестиций (краткосрочные или долгосрочные). Самостоятельность выбора учетной единицы финансовых вложений и показателей аналитического учета должна быть закреплена учетной политикой организации.

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

В отношении такого вида финансовых вложений, как депозитные вклады, ПБУ 19/02 вступает в противоречие с Планом счетов, который предписывает учитывать их не на счете 58 "Финансовые вложения", а на счете 55 "Специальные счета в банках" субсчет 3 "Депозитные счета". Решение о способе учета депозитов организация должна отразить в учетной политике.

Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений в виде ценных бумаг

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Канал поступления | Основание (документ) | Определение первоначальной стоимости |
| Приобретение за плату (собственные средства) | Договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, отчеты посредников | Сумма фактических затрат по приобретению |
| Приобретение за плату (заемные средства) | Договор займа (кредитный договор), договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, отчеты посредников | Сумма фактических затрат по приобретению + сумма процентов по заемным средствам (до принятия к учету финансовых вложений) |
| Получение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал | Учредительный договор, акт приемки-передачи ценных бумаг | Согласованная стоимость |
| Безвозмездная передача | Договор дарения, акт приемки-передачи ценных бумаг | Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету  Стоимость возможной реализации на дату принятия к учету |
| Получение в качестве расчетного средства | Договор поставки, дополнительное соглашение к договору поставки, акт приемки-передачи ценных бумаг | Фактическая стоимость активов, переданных организации в обмен на полученные ценные бумаги |

При приобретении за плату в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", Кт 51 (52) "Расчетные счета".

После получения свидетельства перехода права собственности ценные бумаги приходуются:

Дт 58 "Финансовые вложения", Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают проводкой:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Учет финансовых вложений в займы осуществляется на субсчете 3 счета 58 "Предоставленные займы".

Выдача займа отражается проводкой:

Дт 58 "Финансовые вложения", Кт 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета".

Начисление процента по предоставленным займам:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", Кт 91 "Прочие доходы и расходы".

Поступление процентов:

Дт 51 (52) "Расчетные счета", Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Возврат займа:

Дт 51 (52) "Расчетные счета", Кредит счета 58 "Финансовые вложения".

Если организацией-инвестором производятся финансовые вложения в качестве вклада в уставный (складочный) капитал:

Если вклад внесен денежными средствами, ему соответствует проводка:

Дт 58 "Финансовые вложения", Кт 51 "Расчетные счета" или 52 "Валютные счета".

Финансовые вложения, полученные организацией безвозмездно, согласно п.8 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 признаются прочими доходами. На основании Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, рыночная стоимость полученного имущества учитывается в составе доходов будущих периодов. Порядок включения в состав прочих доходов по безвозмездно полученным финансовым вложениям определяется сроком обращения ценных бумаг. (Д76 К98; Д 58 К 76).

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету организацией, может изменяться. Для целей отражения последующей оценки они подразделяются на финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость определяется, и финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

К первой группе финансовых вложений при отражении их в отчетности применяется правило оценки по рыночной стоимости. Если рыночная стоимость финансовых вложений ниже учетной (первоначальной) стоимости, то необходимо произвести корректировку данной статьи посредством создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59).

На сумму создаваемых резервов делается запись по дебету субсчета 91-02 "Прочие расходы" и кредиту субсчетов счета 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений". В случае выявления дальнейшего снижения расчетной стоимости финансовых вложений сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется записью по дебету субсчета 91-02 "Прочие расходы" и кредиту субсчетов счета 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений".

В случае выявления повышения расчетной стоимости финансовых вложений сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется записью по дебету субсчетов счета 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений" и кредиту субсчета 91-01 "Прочие доходы".

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям отражается записью по дебету субсчетов счета 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений" и кредиту субсчета 91-01 "Прочие доходы".

В бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Аналитический учет по счету 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений" ведется по каждому резерву.

Выбытие финансовых вложений возможно по следующим каналам: погашение, продажа на вторичном рынке ценных бумаг, безвозмездная передача, передача в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передача в качестве платежного средства в оплату поставленных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг. Моментом выбытия фин. вложений является дата единовременного прекращения действия условий принятия их к БУ, определенных ПБУ 19/02.

ПБУ 19/02 определены следующие способы оценки финансовых вложений при их выбытии:

по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, т.е. вклады в уставные (складочные) капиталы, предоставление займов, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность по переуступке права требования;

по средней первоначальной стоимости (вложения в ценные бумаги других организаций);

по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений - способ ФИФО, применяемый только для вложений в ценные бумаги.

Применение разных способов оценки при выбытии финансовых вложений в виде ценных бумаг оказывает различное влияние на величину финансового результата (увеличение себестоимости проданных акций при снижении величины остатков финансовых вложений при применении метода средней первоначальной стоимости и увеличение остатков финансовых вложений на конец отчетного периода при снижении их себестоимости при применении метода ФИФО).

Выбытие финансовых вложений в виде ценных бумаг отражается с использованием счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Дебет 91-2, Кредит 59 - отражена сумма снижения рыночной стоимости облигаций (на дату последней оценки),

Дебет 91-2, Кредит 58-2 - списана учетная стоимость проданных облигаций,

Дебет 55-3, Кредит 91-1 - поступила сумма выручки от продажи облигаций,

Дебет 91-9, Кредит 99 - отражен финансовый результат от продажи облигаций (в рамках последнего отчетного периода).

При безвозмездной передачи финансовых вложений.

Дебет 91-2, Кредит 58-2 - списана учетная стоимость переданного безвозмездно векселя,

Дебет 99, Кредит 91-9 - отражен финансовый результат от безвозмездной передачи имущества.

Отражение финансовых вложений бухгалтерском балансе организации

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);

последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;

стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;

разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;

по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным пунктом 22 настоящего Положения;

стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;

стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);

данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием: вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;

по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

**11. Учет материально - производственных запасов организации**

Учет МПЗ ведется в порядке, установленном Положением по ведению БУ и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положением по БУ "Учет материально - производственных запасов" (ПБУ 5/01), а также Планом счетов БУ фин-хоз. деятельности организации и Инструкцией по его применению.

Согласно ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

- предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством). Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

В системе счетов бухгалтерского учета для учета материально-производственных запасов предусмотрены следующие счета и субсчета:

счет 10 "Материалы", к которому могут быть открыты следующие субсчета: 1. Сырье и материалы; 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; 3. Топливо; 4. Тара и тарные материалы; 5. Запасные части; 6. Прочие материалы; 7. Материалы, переданные в переработку на сторону; 8. Строительные материалы; 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности; 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе; 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации; счет 11 "Животные на выращивании и откорме"; счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей";

счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей";

счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей";

счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг";

счет 41 "Товары";

счет 42 "Торговая наценка";

счет 43 "Готовая продукция".

Забалансовый учет материальных ценностей ведется на счетах:

счет 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение";

счет 003 "Материалы, принятые в переработку";

счет 004 "Товары, принятые на комиссию".

Единица бухгалтерского учета МПЗ выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования единицей материально - производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

МПЗ принимаются к БУ по фактической себестоимости.

При покупке запасов и получении их от поставщика в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 10 К-т сч. 60 и др. - отражены стоимость запасов при принятии их к бухгалтерскому учету

Д19 К 60

Затраты по заготовке и доставке запасов включают: расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации; транспортные расходы по доставке запасов до места использования; расходы по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит); суммовые разницы и т.п. В состав данных затрат организации могут включать расходы на оплату процентов по заемным средствам, если они связаны с покупкой запасов и относятся к периоду до даты их оприходования на складах организации.

При этом организация может учитывать данные расходы:

предварительно на счетах учета отклонений фактических затрат по приобретению запасов от их учетной стоимости (15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"). В этом случае организации учитывают на счете 15 запасы по стоимости, принятой в учетной политике за учетные цены (планово - расчетные цены, цены поставщика и т.п.). В БУ делаются следующие записи:

Д-т сч. 15, 19 К-т сч. 60 и др. - отражены обязательства перед поставщиком (либо стоимость запасов, полученных из собственного производства), по которым поступили расчетные документы от поставщиков;

Д-т сч. 10 К-т сч. 15 - отражена учетная стоимость запасов при принятии их к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 16 К-т сч. 15 - списана сумма отклонений;

Д-т сч. 16 К-т сч. 60 и др. - отражены заготовительно-складские и транспортные расходы по данным запасам;

Д-т сч. 20, 23 и др. К-т сч. 16 - списана сумма отклонений;

При изготовлении самой организацией факт. с/ст запасов определяется факт. затратами на их производство и будет зависеть от принятого в организации порядка калькулирования себестоимости продукции (по единицам или видам продукции, по участкам и т.п.) и ее состава (ст-ть сырья и материалов, затраты без общехоз. расходов, нормативная с/стть, полная производственная себестоимость).

Д-т сч. 10 К-т сч. 20, 23, 29 - оприходованы запасы, произведенные в собственном производстве.

Запасы, полученные по договору дарения (безвозмездно), оцениваются на дату их принятия к БУ по текущей рыночной стоимости.

Д-т сч. 10 К-т сч. 98 - отражена стоимость запасов при принятии их к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 98 К-т сч. 99 - отражена прибыль (доход) от передачи запасов в производство.

Запасы, полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, оцениваются по стоимости передаваемого или подлежащего передаче имущества. Стоимость переданных активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Д-т сч. 62, 76 К-т сч. 90 - отражена стоимость проданных товаров;

Д-т сч. 10 К-т сч. 60 и др. - отражена стоимость запасов при их принятии к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 60 К-т сч. 62, 76 - отражен зачет обязательств.

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной ее учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством. (Д10 К 75).

Материалы, полученные в процессе ликвидации ОС или ремонта, отражаются в БУ по цене их возможной продажи - текущей рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 10 К-т сч. 91 - оприходованы запасы, полученные от ликвидации объектов основных средств;

Д-т сч. 10 К-т сч. 20, 23 - отражена стоимость возвратных запасов, полученных при ремонте основных средств.

Материалы, выявленные в процессе их инвентаризации как неучтенные, отражаются в бухгалтерском учете по текущей (рыночной) стоимости. При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 10 К-т сч. 91 - отражен излишек запасов, выявленных при инвентаризации.

При отпуске МПЗ в производство (кроме оборудования, средств труда, включаемых в состав материалов; товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) их оценка производится организацией одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретений материально - производственных запасов (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов производится в течение всего отчетного года, отразив как элемент учетной политики только один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) МПЗ.

Проводки: Д20,25,26 и т.д. К 10.

Учет операций по продаже и прочему выбытию МПЗ зависит от их вида и ведется с использованием счетов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы". При этом оценка запасов производится в порядке, установленном для оценки при их выбытии на производство.

Продажа запасов:

Д-т сч. 91 К-т сч. 10 - списана стоимость отгруженных покупателю излишних материальных ценностей;

Д-т сч. 91 К-т сч. 44, 76 - списаны затраты по продаже запасов;

Д-т сч. 60 К-т сч. 91 - предъявлены счета к оплате;

Д-т сч. 91 (99) К-т сч. 99 (91) - отражен финансовый результат от продажи.

Безвозмездная передача запасов:

Д-т сч. 91 К-т сч. 10 - списана стоимость ценностей при безвозмездной передаче;

Д-т сч. 91 К-т сч. 44, 76 - списаны затраты по передаче;

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 - отражен финансовый результат от передачи.

Прочее выбытие:

Д-т сч. 94 К-т сч. 10 - списана стоимость недостающих и испорченных материальных ценностей;

Д-т сч. 91 К-т сч. 10 - списана стоимость потерь материальных ценностей в результате стих. бедствий.

МПЗ, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась либо они морально устарели, либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей, рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение себестоимости МПЗ отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам аналогичных или связанных МПЗ. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам МПЗ, как основные и вспомогательные материалы.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимается во внимание следующее:

- изменение цены или фактической себестоимости, непосредственно связанные с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

- назначение МПЗ;

- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используется сырье, материалы и другие МПЗ. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим МПЗ, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Если в период, следующий за отчетным, текущая рыночная стоимость МПЗ, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличивается, то соответствующая часть резерва относится в уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным.

Созданный резерв учитывается на счете 14 "Резерв под обесценивание стоимости материально-производственных запасов".

Начисление резерва под снижение стоимости запасов отражается в бухгалтерском учете по счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Создание резерва учитывается проводками:

Дебет 91 Кредит 14 - создан резерв под обесценивание вложений в МПЗ;

Дебет 14 Кредит 91 - списан ранее созданный резерв. Начисленный резерв списывается по мере отпуска относящихся к нему запасов.

Контроль за использованием запасов, отпущенных на производство, может быть предварительным и последующим.

Предварительный контроль состоит в установлении организацией норм и лимитов производственного потребления определенных видов запасов, в соответствии с которыми их отпускают со склада в производство. Стоимость нормируемых при отпуске запасов списывается на производство в количестве, которое разрешено руководителем (или уполномоченным им лицом).

Последующий контроль предусматривает сопоставление по окончании производственного процесса или отчетного периода расхода запасов с учетом фактического объема производства продукции с установленными нормами и лимитами.

Пришедшие в негодность инструменты, спецодежда, инвентарь списывают с карточек по форме N МБ-8 "Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов".

В бухгалтерской отчетности информация о наличии материально-производственных запасов в организации отражается по строкам 211 "Сырье, материалы и другие аналогичные ценности" и 214 "Готовая продукция и товары для перепродажи" Бухгалтерского баланса (форма N 1). Материальные ценности, не принадлежащие организации, отражаются по строкам 920 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и 930 "Товары, принятые на комиссию" Бухгалтерского баланса (форма N 1).

**12. Учет товаров**

Товары представляют собой часть МПЗ приобретенных или полученных от других юр. или физ. лиц и предназначенных для продажи или перепродажи. Поэтому учет товаров, как и учет всех МПЗ, ведется в порядке, установленном положением по ведению БУ и бухгалтерской отчетности в РФ, положением по БУ "Учет Мпз" (пбу 5/01), планом счетов БУ фин-хоз. деятельности организации и инструкцией по его применению; постановлением Госкомстата России «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций»; Методические рекомендации.

В системе счетов БУ учета товаров предусмотрены следующие счета: счет 41 "Товары"; счет 42 "Торговая наценка";

К счету 41 "Товары" могут быть открыты субсчета:

41-1 "Товары на складах" - учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций и т.п.

41-2 "Товары в розничной торговле" - учитывается наличие и движение товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.).

41-3 "Тара под товаром и порожняя" - учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней.

41-4 "Покупные изделия" - организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, пользующиеся счетом 41 "Товары", учитывают наличие и движение товаров.

Оприходование прибывших на склад товаров:

Д 41 К 60 – отражена покупная стоимость товара без НДС

Д 19 К 60 – НДС по оприходованным товарам

Д 44 К 60,76,71 – отражены прочие расходы, связанные с приобретением товара

Д 41 К 42 – отражена сумма торговой наценки.

Размер торговой наценки устанавливается с таким расчетом, чтобы покрыть все издержки обращения, учитываемые на сч. 44, а т.ж. суммы начисленного НДС и обеспечить получение прибыли.

Процент торговой наценки определяется следующим образом:

П = (сальдо 42 на начало месяца + оборот по К 42) / (Товарооборот + Остаток товара на конец месяца в продажных ценах).

Поступление товаров и тары может быть отражено с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" или без использования его в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Аналитический учет по счету 41 "Товары" ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Единица БУ товаров выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера, порядка их приобретения и использования единицей товаров может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

Следует иметь в виду, что общий порядок оценки и оприходования товаров совпадает со всеми другими МПЗ. Существенных отличий в бухгалтерском учете два: для учета товаров принята собственная первичная документация; возможен вариант учета товаров по продажным ценам с добавлением торговой наценки.

В БУ реализация товаров отражается:

Д 62 К 90-1-отражена выручка от продаж товаров ( Д50 К 90 если за наличный расчет)

Д 90-2 К 41 – товары списаны

Д 90-2 К 42 – сторно на сумму торговой наценки (если товары учитываются по продажным ценам)

Д 90-3 К 68 – начислен НДС

Д 90-7 К 44 – списаны расходы на продажу

Д 90-9 К 99 – отражен финансовый результат

Расчет реализованной торговой наценки:

Нк = остаток товаров на конец месяца в продажных ценах \* П.

Методы списания товаров: по средней с/с, по стоимости каждой единицы, ФИФО.

Количественно-суммовой учет – товары учитываются на складе и в бухгалтерии торговой организации и по количеству – в натуральных единицах, и по стоимости – в денежном выражении. На каждое наименование товара открывается карточка количественно-суммового учета. В конце месяца в этих карточках подсчитывают итоги по приходу и расходу и определяется остаток. Составляется оборотная ведомость по аналитическому счету 41 Суммовые итоги этой ведомости должны быть равны оборотам синтетического счета 41. Натуральные показатели оборотной ведомости сверяют с данными складского учета. В розничной торговле применение количественно-суммового учета товаров возможно только при использовании соответствующих средств автоматизации.

Суммовой учет – предполагает учет поступления и выбытия только в денежном выражении. На 1 число месяца составляется сальдовая ведомость. В ней подсчитываются только количественные остатки товаров. Ведомость передается в бухгалтерию, где подсчитывается общая стоимость остатков товара на складе. Сальдовая ведомость составляется по каждому МОЛ. Такой учет принимается в розничной торговле в случаях, когда у организации нет специальных средств автоматизации, позволяющих вести количественно-суммовой учет товаров. В розничной торговле при суммовом учете товаров, как правило, в качестве учетных цен на товары применяются продажные цены.

Организовать учет движения товаров можно следующим образом:

1. При поступлении товаров на склад магазина производят запись о количестве поступившего товара в карточке или журнале учета товаров. Отпуск товаров в отделы производят по заборным листам и делают соответствующие записи о выбытии товара со склада в карточках или журналах. Таким образом на уровне склада организуют количественный учет.
2. В БУ при поступлении товаров производят записи на счетах учета товаров в стоимостном выражении (в продажных ценах).
3. Списание товаров в БУ производят на основании чеков ККМ, в которых пробивается дневная выручка, т.е. стоимость проданного товара в продажных (розничных) ценах.

В балансе товары отражаются по покупной стоимости, т.е. за минусом торговой наценки.

Согласно статьи 340 НК РФ сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам нереализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) определяется сумма прямых расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце;

2) определяется стоимость приобретения товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость приобретения остатка нереализованных товаров на конец месяца;

3) рассчитывается средний процент как отношение суммы прямых расходов (пункт 1 настоящей части) к стоимости товаров (пункт 2 настоящей части);

4) определяется сумма прямых расходов, относящаяся к остатку нереализованных товаров, как произведение среднего процента и стоимости остатка товаров на конец месяца.

Результаты инвентаризации выявляют, сопоставляя фактические остатки товаров с остатками по данным бухгалтерского учета на момент проведения инвентаризации. Данные фактического наличия товаров отражаются в инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (форма N ИНВ-3). Результат инвентаризации выявляют отдельно по каждому наименованию товаров, если применяется натурально-стоимостная схема учета.

Если организация использует стоимостную схему учета, то результат инвентаризации выявляют в целом по всем товарам.

Если будет выявлена недостача товаров, по которым могут быть нормируемые потери при хранении и продаже (например, естественная убыль), бухгалтерия исчисляет эти потери. Зачет недостач одних товаров излишками других товаров, как правило, не допускается. Однако с разрешения руководителя организации это можно сделать, если недостачи и излишки образовались:

а) по одному и тому же наименованию товаров;

б) у одного и того же материально ответственного лица;

в) за один и тот же проверяемый период.

Разрешается также допускать зачет недостач излишками в отношении одной и той же группы товаров, если входящие в ее состав ценности имеют сходство по внешнему виду или упакованы в одинаковую тару (при отпуске товаров без распаковки тары).

Если по результатам зачета стоимость недостающих товаров ниже стоимости излишних, разница списывается на прочие доходы организации. Если же стоимость недостающих товаров выше стоимости излишних, то разница относится на материально ответственных лиц.

На товары, по которым выявлены отклонения фактических остатков от учетных, составляется сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма N ИНВ-19). В этой ведомости для каждого наименования товаров указывают остатки по данным учета и фактические, нормируемые товарные потери, сумму зачета недостач излишками и окончательный результат инвентаризации (недостача или излишек). По всем случаям выявленных недостач или излишков, а также допущенной пересортицы материально ответственные лица обязаны дать письменные объяснения.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться документы, в которых объединены показатели инвентаризационной описи и сличительной ведомости.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете того месяца, в котором она была закончена.

Отражение в учете результатов инвентаризации:

Д 41,20 К 91-1 – отражены излишки

Д 94 К 41,20 – отражены недостачи

Д 44, 96 К 94 – списываются недостачи в пределах установленных норм

Д 73 К 94 – списываются недостачи сверх норм за счет виновного лица

Д 91 К 94 – списываются недостачи сверх норм, если виновники не установлены

Если товары и сырье учитываются по продажным ценам, делаются дополнительные записи на сумму торговой наценки, относящейся:

а) к излишним товарам:

Д 41, 20 К 42;

б) к недостающим товарам:

Д 42 К 41, 20.

**14. Учет готовой продукций**

Законодательная и нормативная база: Положение по ведению бух. учета и бух. отчетности, ПБУ 5/98 «Учёт материально – производственных запасов», ПБУ 1/99 «Учётная политика организации», ПБУ 9/2006 «Доходы организации», ПБУ 10/ 2006 «Расходы организации», план счетов.

Понятие: готовая продукция – часть материально – производственных запасов предприятия, предназначенная для продажи и являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных.

Планирование и учет готовой продукции на предприятии осуществляются в натуральных, условно – натуральных, и стоимостных показателях.

Документация. Сдача готовой продукции из производственных цехов документируется приемо–сдаточными накладными, приемными актами и другими первичными документами, исходя из особенностей производства.

Вся первичная документация по приходу и расходу готовой продукции после записей в карточках складского учёта сдается в бухгалтерию. Сведения, содержащиеся в карточках, обобщаются в оборотных ведомостях или в сальдовой книге. По окончании месяца бухгалтерия на основании первичных документов составляет сортовые оборотные ведомости движения готовой продукции по материально–ответственным лицам и местам ее хранения.

Готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением, представляющим фактическую производственную себестоимость.

Остатки готовой продукции на складах или иных местах хранения на начало и конец отчетного периода в аналитическом и синтетическом учете могут оцениваться:

по фактической производственной себестоимости, применяемой для оценки готовой продукции в единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры;

по нормативной себестоимости, включающей полную совокупность затрат на производство (расходы по использованию основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др.). Она характерна для оценки готовой продукции в отраслях массового и серийного производства с большой номенклатурой готовой продукции;

по нормативной себестоимости, включающей расходы прямых статей затрат;

по договорным ценам, что характерно для условий стабильности цен на готовую продукцию;

по другим видам цен.

Независимо от цен, принятых для оценки готовой продукции в соответствии с приказом руководителя организации об учетной политике, общая стоимость готовой продукции за отчетный период должна быть равна фактической производственной себестоимости готовой продукции.

Аналитический учет движения готовой продукции на складах ведется аналогично учету материально-производственных запасов в карточках учета материалов типовой формы N М-17 по ее наименованиям, видам, местам хранения и материально ответственным лицам. В карточках ведется учет поступления из производства готовых изделий, передачи (отгрузки, продажи) покупателям в соответствии с первичными документами и датами движения. Причем после каждой операции в карточке обязательно выводится ее остаток.

Согласно инструкции по использованию Плана счетов счета этого раздела предназначены для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции и товаров.

Счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" предназначен для:

1) обобщения данных о выпущенной продукции, объемах сданных заказчикам работ и оказанных услуг за отчетный период;

2) выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Использование этого счета предприятием не является обязательным.

Отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости определяется сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" на последнее число месяца.

Счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Готовая продукция предприятия входит в состав оборотных средств предприятия, поэтому согласно Инструкции отчетность по готовой продукции должна отражаться по фактической производственной себестоимости на счете 43 "Готовая продукция".

Этот счет используется организациями, осуществляющими производственную деятельность (промышленную, сельскохозяйственную и др.), которые обобщают на нем информацию о наличии и движении готовой продукции. На этом счете не учитываются:

1) готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товаров для продажи;

2) стоимость выполненных работ и оказанных услуг. Несмотря на то что учет готовой продукции на синтетическом счете 43 "Готовая продукция" производится по фактической производственной себестоимости, в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.).

Полученные отклонения фактической производственной себестоимости из стоимости по учетным ценам необходимо выделять и учитывать по однородным группам готовой продукции, которые формируются бухгалтерией предприятия из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

При списании готовой продукции со счета 43 "Готовая продукция" относящаяся к этой продукции вышеупомянутая сумма отклонений определяется по проценту, вычисленному как отношение отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по Кредиту счета 43 "Готовая продукция" и Дебету соответствующих счетов дополнительной записью в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" должен вестись по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Когда организация для учета движения готовой продукции использует только сч. 43 "Готовая продукция", при оприходовании ее на склад выполняется следующая корреспонденция:

Д-т сч. 43 "Готовая продукция" К-т сч. 20 "Основное производство", 23 Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по фактической производственной себестоимости.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 "Готовая продукция", субсчет "Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости". Эти отклонения учитываются в разрезе номенклатуры готовой продукции, по отдельным группам готовой продукции или по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью списывается:

Д-т сч. 43 "Готовая продукция", субсчет "Отклонения фактической себестоимости от учетной стоимости" К-т сч. 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то выполняется сторнировочная запись.

При необходимости выпуск продукции, работ, услуг может учитываться на счете 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". На этом счете обобщается информация о выпуске за отчетный период, когда организация оценивает готовую продукцию по нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" учитывается фактическая себестоимость выпуска:

Д-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" К-т сч. 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

Нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, работ, услуг списывается:

Д-т сч. 43 "Готовая продукция", 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг) на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) себестоимости.

Экономия (превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической) отражается красным сторно:

Д-т сч. 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Перерасход (превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью) отражается дополнительной записью:

Д-т сч. 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" К-т сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Для расчета полной фактической себестоимости готовой продукции необходимо организовать не только учет ее производственной себестоимости, но и учет коммерческих расходов. Коммерческие расходы представляют затраты на отгрузку и продажу готовой продукции, работ, услуг. К ним относятся:

стоимость тары, приобретенной у сторонних организаций и используемой для упаковки изделий, а также расходы по ее содержанию в исправном состоянии и ремонту, если стоимость последней включена в продажную цену готовой продукции на основании условий договора с покупателем и не подлежит оплате им;

расходы на погрузку готовой продукции в транспортные средства, на ее доставку до пункта, определенного условиями договора с покупателем, оплату услуг транспортно-экспедиционных организаций и др.;

комиссионные сборы, отчисления, уплачиваемые специализированным организациям, оказывающим услуги по доставке готовой продукции в соответствии с условиями договоров;

затраты по рекламе (разработка и изготовление рекламной продукции, изготовление и распространение рекламных сувениров, образцов продукции, объявления в средствах массовой информации и др.);

представительские расходы (расходы на проведение официальных приемов, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации и др.) и др. Аналитический учет коммерческих расходов ведется на основании первичных учетных документов в ведомости учета коммерческих расходов в разрезе установленной в организации номенклатуры статей затрат.

При признании в бухгалтерском учете сумм выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг производится следующая запись:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т сч. 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка".

Д 90-3 К 68 – начислен НДС;

Одновременно списывается фактическая себестоимость проданных продукции, работ, услуг и коммерческие расходы:

Д-т сч. 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж" К-т сч. 43 "Готовая продукция", 44 "Расходы на продажу", 20 "Основное производство" и др.

В первом случае нормативная себестоимость играет роль не только текущей учетной, но и балансовой оценки готовой продукции. То есть запасы готовой продукции в бухгалтерском балансе будут отражены по нормативной себестоимости. Отклонения фактической себестоимости от нормативной на остаток готовой продукции не относятся и признаются расходами или доходами периода в полном объеме. Во втором случае (без применения счета 40) нормативная себестоимость выступает только в качестве текущей учетной оценки. Запасы готовой продукции в свою очередь будут отражены в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости посредством распределения накопленных отклонений.

УЧЕТ ОЦЕНОЧНЫХ РЕЗЕРВОВ. План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, предусматривает возможность создания организациями оценочных резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Если рыночная стоимость материальной ценности окажется выше ее себестоимости, резерв не создается. Приказ руководителя "Об учетной политике" должен содержать информацию о создании организацией этих резервов и указание о порядке ведения аналитического учета по ним.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", который используется для учета резервов: 1) под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. от их рыночной стоимости; 2) под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и др.

Необходимость создания резервов под снижение стоимости материальных ценностей определена в ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Резерв под снижение стоимости материальных ценностей формируется, когда эти ресурсы испорчены, морально устарели или их рыночные цены имеют устойчивую тенденцию к снижению. Сумма резерва определяется как разница между фактической себестоимостью заготовления материальных ценностей по каждому номенклатурному номеру и текущей рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи) на конец отчетного периода.

Создание резервов отражается записью:

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

В начале периода, следующего за отчетным, сумма созданных резервов списывается записью:

Д-т сч. 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсч. 1 "Прочие доходы".

В бухгалтерском учете отчисления в оценочные резервы являются прочими расходами. На это указывает п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации". Однако гл. 25 Налогового кодекса не предусматривает создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей для целей налогообложения прибыли. Следовательно, одновременно с отражением в учете образованного резерва необходимо признать постоянную разницу в размере этого резерва и постоянное налоговое обязательство.

Дебет 99 Кредит 68 на сумму созданного резерва, умноженного на ставку налога на прибыль - признано возникновение постоянного налогового обязательства.

**15. Учет процесса продажи готовой продукции**

Продажей продукции завершается кругооборот средств предприятия, в результате чего создается возможность из полученной выручки произвести расчеты с поставщиками за материалы, с работниками по оплате труда, с бюджетом по налогам, с банком по кредитам и прочими кредиторами.

Продажа продукции должна позволить не только возместить затраты по ее производству и сбыту, но и получить прибыль. Результат от реализации продукции (работ, услуг) составляет основу финансового результата деятельности предприятия, поэтому в системе учета на предприятиях особое место занимает учет реализации готовой продукции.

Законодательной и нормативной базой учета продажи готовой продукции являются:

Законодательной и нормативной базой учета продажи готовой продукции являются: Федеральный закон "О бухгалтерском учете"; Приказ "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"; Приказ "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"; Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации".

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).

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.

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).

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. (когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Документы по учету продажи. Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска со склада служат приказы-накладные отдела маркетинга организации, в которые включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск.

Учет процесса реализации товаров (работ, услуг) осуществляется на счете 90.

К счету 90 "Продажи" открываются следующие субсчета:

1) 90-1 "Выручка";

2) 90-2 "Себестоимость продаж";

3) 90-3 "Налог на добавленную стоимость";

4) 90-4 "Акцизы";

5) 90-5 "Экспортные пошлины";

6) 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж".

Выручка от реализации продукции, (работ, услуг) отражается в бухгалтерском учете записью: Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи" субсчет "Выручка".

Себестоимость производимой продукции (работ, услуг) списывается: Дебет 90 "Продажи" субсчет "Себестоимость продаж" Кредит 40 "Выпуск продукции (работ, услуг), 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 44 "Расходы на продажу" и др.

Налог на добавленную стоимость, акцизы и экспортные пошлины отражаются: Дебет 90 "Продажи" субсчет "Налог на добавленную стоимость" (субсчета "Акцизы", "Экспортные пошлины") Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Финансовый результат за месяц определяется сопоставлением кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" с общим дебетовым оборотом по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5. Финансовый результат в конце месяца списывается на счет 99 "Прибыли и убытки":

1) прибыль: Дебет 90 "Продажи" субсчет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 99 "Прибыли и убытки";

2) убыток отражается противоположной записью: Дебет 99 "Прибыли и убытки" Кредит 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж".

Счет 90 "Продажи" не имеет сальдо на отчетную дату, а субсчета 90-1 "Выручка" и 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" имеют сальдо.

По окончании отчетного периода данные субсчетов 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, открытые к счету 90 "Продажи", списываются на субсчет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж":

1) выручка: Дебет 90-1 "Выручка" Кредит 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж";

2) себестоимость: Дебет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 90-2 "Себестоимость продаж";

3) налог на добавленную стоимость: Дебет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 90-3 "Налог на добавленную стоимость";

4) акцизы: Дебет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 90-4 "Акцизы";

5) экспортные пошлины: Дебет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" Кредит 90-5 "Экспортные пошлины"

Сравнение МСФО и РСБУ Принцип отнесения доходов по ПБУ 9/99 «Доходы организации» такой же, как и в МСФО, - исходя из характера деятельности предприятия и его операций. Аналогично МСФО 18 «Выручка» в ПБУ 9/99 отмечается условность отнесения доходов к доходам по обычной деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата). Критерии признания дохода в ПБУ 9/99 во многом схожи с аналогичными критериями в МСФО, однако есть некоторые отличия. РСБУ не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с собственностью на товары. Согласно российским стандартам, главное - произошел переход права собственности или нет, тогда как МСФО упор делают на экономическое содержание сделки. Так, например, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить товар обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана не реализацией, а предоставлением займа с залогом имущества. Здесь основной вопрос - насколько высока вероятность того, что товар будет выкуплен обратно. Существуют также различия в учете бартера. Согласно МСФО, если товары или услуги обмениваются на другие однородные и аналогичные по стоимости товары или услуги, такая сделка не признается реализацией. А вот в случаях, когда происходит обмен разнородными товарами, выручка должна оцениваться по справедливой (то есть рыночной) стоимости полученных товаров (услуг). В российской системе бухгалтерского учета бартерные операции всегда рассматриваются как реализация.

**16. Учет расходов на продажу**

В процессе продажи продукции, т.е. при ее отгрузке и передаче покупателям, возникают коммерческие расходы. Они относятся к расходам по обычным видам деятельности и возмещаются покупателями.

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг Планом счетов предусмотрен счет 44 "Расходы на продажу".

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 отражаются следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию отправления, погрузке; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы. В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 "Расходы на продажу" могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 "Расходы на продажу" накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 "Продажи" или 45 "Товары отгруженные" (в случаях, когда продукция отгружена, а право собственности на нее не перешло покупателю). При частичном списании подлежат распределению:

в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);

в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, - расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

Сумма издержек обращения в части транспортных расходов, приходящаяся на остаток непроданных товаров, отражается в Бухгалтерском балансе по статье "Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)" группы статей "Запасы".

В форме N 2 коммерческие расходы и издержки обращения в статью "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг" не включаются, а отражаются по статье "Коммерческие расходы" (стр. 030). По этой строке надо записать сумму, которая списана с кредита счета 44 "Расходы на продажу", субсчет 1 "Издержки обращения", в дебет счета 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж".

Если организация торговли не относится к субъектам малого предпринимательства, то она вынуждена в составе годовой бухгалтерской отчетности представлять форму N 5, где в разделе "Расходы по обычным видам деятельности" приводятся расходы организации, сгруппированные по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Расходы на продажу в сумме с производственной себестоимостью образуют полную фактическую себестоимость продукции. При исчислении полной себестоимости и составлении отчетных калькуляций расходы на продажу относятся на себестоимость отдельных видов продукции. При этом расходы на упаковку и транспортировку включаются в себестоимость прямым путем на основе первичных документов. При невозможности прямого отнесения они распределяются косвенным путем. В качестве базы распределения используется вес, объем, производственная себестоимость, продажная стоимость или другой показатель, установленный в отраслевой инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции или в учетной политике организации. Все остальные расходы на продажу, как правило, распределяются между соответствующими видами продукции косвенным путем пропорционально тем же базам, что и расходы на упаковку и транспортировку.

Коммерческие расходы являются достаточно многообразными по своей структуре, поэтому порядок их признания должен быть отражен в положении об учетной политике организации. Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и статьям расходов.

Налоговый учет издержек обращения. С 13.07.2005 налогоплательщику предоставлен выбор - учитывать любые издержки обращения, связанные с приобретением товаров, в покупной стоимости товара либо формировать их в составе расходов. Это значит, что все вышеупомянутые расходы можно включить в покупную стоимость товаров не только в бухгалтерском, но и в НУ, если организация закрепит выбранный метод в учетной политике для целей налогообложения и будет применять его не менее двух налоговых периодов.

В целях налогообложения прибыли некоторые коммерческие расходы включаются в состав расходов не в полном объеме, а в пределах установленных нормативов.

Ограничения по размеру командировочных расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль и приведенных в НК РФ, предусмотрены только для суточных. Суточные или полевое довольствие относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, в пределах норм, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93

Учет расходов на рекламу. Расходы на рекламу целесообразно выделять в составе расходов на продажу в отдельную одноименную статью с подразделением на подстатьи по направлениям расходования средств. Расходы на рекламу относятся в дебет счета 44 "Расходы на продажу". По кредиту с ним могут корреспондировать различные счета в зависимости от производимых работ и от того, кем выполнялись те или иные работы - самим предприятием или сторонней организацией.

При выполнении работ по рекламе и ее распространению сторонней организацией на стоимость разработки и изготовления эскизов этикеток, фирменных пакетов, распространения информации через печатные издания, радио, телевидение и т.д. кредитуется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Стоимость изготовленных собственными подразделениями или купленных упаковочных пакетов, сувениров, муляжей, стендов, других рекламных продуктов приходуется по дебету счета 10 "Материалы" с кредита счета 23 "Вспомогательные производства" или 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", а по мере их отпуска на рекламные цели списывается на основании первичных документов в дебет счета 44 "Расходы на продажу".

Если рекламные мероприятия выполняются работниками организации, то кредитоваться могут счета: 10 "Материалы" - на стоимость израсходованных материалов, например, при оформлении световой рекламы, витрин, выставок - продаж, стендов, рекламных щитов и др.; 70 "Расчеты с персоналом на оплату труда" - на сумму начисленной оплаты труда работников по созданию и оформлению рекламы; 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - на отчисления по единому социальному налогу и т.д.

В бухгалтерском учете все фактически произведенные расходы на рекламу в полном объеме включаются в себестоимость проданной продукции.

В соответствии с НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, учитываются расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках.

При этом расходы на рекламу делятся на нормируемые и ненормируемые.

Ненормируемые расходы на рекламу. В п. 4 ст. 264 НК РФ перечислены расходы на рекламу, которые в целях налогообложения прибыли учитываются в расходах в полном объеме (в сумме фактически понесенных затрат). К ним относятся:

расходы на рекламные мероприятия через СМИ (в т.ч. объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Нормируемые расходы на рекламу. К нормируемым расходам на рекламу относятся расходы организации на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы. Эти расходы для целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

Для целей нормирования расходов на рекламу применяется показатель выручки, включающий выручку от реализации товаров (работ, услуг), а также имущественных прав. В величину выручки не включаются НДС, предъявленный покупателям товаров (работ, услуг, имущественных прав), а также акцизы.

Представительские расходы. Представительские расходы формируют расходы по обычным видам деятельности. Эти расходы отражаются в бухгалтерском учете в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (ПБУ 10/99).

В бухгалтерском учете представительские расходы не нормируются и включаются в расходы по обычным видам деятельности в сумме фактически произведенных затрат.

В соответствии с НК РФ представительские расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Согласно НК РФ к представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Как отражать разницы согласно требованиям ПБУ 18/02. Так как при расчете налога на прибыль нормируемые расходы учитываются не в полной сумме, то в бухгалтерском учете затраты оказываются выше, чем в учете налоговом. Возникающие постоянные или временные разницы необходимо отразить по правилам ПБУ 18/02.

Согласно ПБУ 18/02, под постоянными разницами понимают те суммы затрат, которые не уменьшают налогооблагаемый доход ни в текущем, ни в последующих периодах. Поэтому, определив сумму, которая в отчетном периоде не уменьшает налогооблагаемый доход, ее надо умножить на 24 процента (ставку налога на прибыль), а полученное в результате постоянное налоговое обязательство отразить так:

Дебет 99 субсчет "Пост. налоговое обязательство" Кредит 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль"

отражено постоянное налоговое обязательство.

Но может сложиться ситуация, что часть нормируемых затрат, которая в прошлом периоде не учитывалась при налогообложении, по итогам очередного периода может уже уложиться в норму и быть включена в расчет налога на прибыль. Тогда в последующих отчетных периодах какая-то часть "неучтенных" расходов будет включена в расходы при расчете налога на прибыль, отраженное ранее постоянное налоговое обязательство надо погасить. Для этого сумму затрат, на которые будут уменьшены облагаемые доходы, также нужно умножить на 24 процента, а в бухучете сделать "обратную" проводку:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по налогу на прибыль" К-т 99 субсчет "Постоянное налоговое обязательство"

погашено постоянное налоговое обязательство.

Также временные разницы могут образовываться из-за разных способов признания коммерческих расходов в бухучете и для целей налогообложения.

Если фирма в бухгалтерском учете эти расходы списывает сразу, а в налоговом учете - постепенно. Вычитаемая временная разница приводит к формированию в учете отложенного налогового актива.

Отложенный налоговый актив отражается в БУ по Дебету 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68. По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в БУ Дебет 68, Кредит 09.

Если фирма эти расходы списывает сразу в налоговом учете, а в бухгалтерском учете - постепенно, образуется налогооблагаемая временная разница, которая приводит к формированию отложенного налогового обязательства.

Отложенное налоговое обязательство отражается в БУ по Дебету 68 Кредит 77 «Отложенное налоговое обязательство». По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые обязательства, отражаются в БУ: Дебет 77, Кредит 68.

**17. Особенности учета производственных затрат в строительстве и сдаче работ заказчикам**

Грамотно вести учет затрат на строительство объекта - одна из основных обязанностей бухгалтера подрядной организации. От этого зависит не только уплата налогов в бюджет, но и вся финансовая политика предприятия.

Особенности учета себестоимости строительных работ изложены:

- в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94) «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство»;

- в Типовых методических рекомендациях по планированию и учету себестоимости строительных работ.

Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов на строительство объектов, в том числе:

- стоимости материалов;

- оплаты труда работников;

- амортизации основных средств, материалов и МБП;

- аренды машин, механизмов;

- налогов и пр.

Рекомендуется следующая схема отражения бухгалтерских проводок.

По дебету счета 20, субсчет "Фактическая себестоимость работ, выполненных собственными силами", отражаются производственные затраты с кредита соответствующих счетов:

10 "Материалы" - стоимость использованных при строительстве материалов, конструкций и деталей;

23 "Вспомогательные производства" - стоимость услуг, оказанных собственными подсобно-вспомогательными производствами (электроэнергия, пар, вода, транспорт и др.);

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - стоимость услуг, оказанных сторонними организациями;

25 "Общепроизводственные расходы" - стоимость расходов по содержанию и эксплуатации собственных и арендованных машин и механизмов;

26 "Общехозяйственные расходы" - стоимость накладных расходов, связанных с производством СМР (административно-хозяйственных, по обслуживанию работников строительства, по организации работ на строительных площадках и пр.).

При этом затраты необходимо отражать в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты: предварительной или последующей.

Учет затрат на производство строительных работ ведется на счете 20 «Основное производство» непосредственно в журнале-ордере № 10-с, в котором совмещен аналитический и синтетический учет себестоимости выполненных работ.

В указанном журнале-ордере по счету 20 отражаются:

• себестоимость строительных работ (фактические затраты) по объектам учета (объекты строительства, комплексы или этапы и виды работ и т.п.) либо по производителям работ (участкам, бригадам);

• договорная (сметная) стоимость работ, выполненных собственными силами, за текущий месяц, с начала года и с начала строительства;

• финансовые результаты от выполненных собственными силами строительных работ по объектам учета за месяц, с начала года и с начала строительства;

• договорная (сметная) стоимость работ, выполненных субподрядными организациями, принятых к оплате и сданных заказчику, за текущий месяц, с начала года и с начала строительства.

Фактическая себестоимость строительных работ, выполняемых собственными силами, отражаемая по дебету счета 20 в разрезе объектов учета, складывается из затрат, связанных с производством этих работ. Информация о затратах по каждому объекту учета может формироваться отдельно по нормам, нормативам и отклонениям от них.

На счете 20 рекомендуется открыть субсчета по учету себестоимости строительных работ, выполненных собственными силами, и стоимости работ, выполненных субподрядными организациями.

После сдачи заказчику выполненных работ (законченных строительством объектов) затраты по строительству списываются с кредита счета 20 в дебет счета 90-2.

Выполненные субподрядными организациями строительные работы относятся на издержки производства подрядных организаций. В стоимость строительных работ, сданных заказчику, включаются работы, выполненные субподрядчиками. Генподрядчики одновременно с фактической себестоимостью работ, выполненных собственными силами, списывают со счета 20 договорную стоимость субподрядных работ, принятых к оплате.

БУ процесса строительства (создания) объектов основных средств включает в себя следующие этапы: 1.учет незавершенного строительства; 2. учет законченного строительства.

К незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательствах случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие.

Учет законченного строительством объекта. Заказчик-застройщик по завершении капитального строительства объекта предъявляет его к приемке в эксплуатацию, которая оформляется типовыми формами: Актом приемки законченного строительством объекта (форма N КС-11) или Актом приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма N КС-14).

При этом на сумму затраченных на строительство собственных средств оформляется запись: Д-т 84, субсчет "Фонд накопления" К-т 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", субсчет "Использованный фонд накопления". Это связано с тем, что финансирование капитальных вложений в соответствии с Законом об инвестиционной деятельности осуществляется инвесторами за счет собственных и (или) привлеченных средств.

С вводом объекта в эксплуатацию затраты по нему списываются заказчиком-застройщиком:

- в доле, принадлежащей ему на праве собственности, в дебет счета 01 "Основные средства" с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" - в размере инвентарной стоимости данной части объекта;

- в доле, принадлежащей инвесторам по инвестиционному договору, в дебет счета 86 "Целевое финансирование" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" - в размере, приходящемся на долю инвестора в соответствии с договором.

Финансовые результаты. Подрядные организации могут определять финансовый результат по договорам строительного подряда двумя методами, предусмотренными ПБУ 2/94: "Доход по стоимости объекта строительства" и "Доход по стоимости работ по мере их готовности". По первому методу финансовый результат определяется при полном завершении работ по договору (объекту) как разница между договорной стоимостью законченного строительством объекта и затратами по производству работ. При втором методе финансовый результат выявляется за определенный отчетный период времени после полного завершения конструктивных элементов, видов работ, этапов, имеющих самостоятельное значение и предусмотренных проектом, как разница между объемами выполненных работ и приходящихся на них затрат.

Допускается использовать одновременно два указанных метода при учете работ, выполняемых по различным договорам на строительство. При определении финансового результата в учете подрядчика оформляются проводки:

Дебет 90/9 (99 "Прибыли и убытки") Кредит 99 (90/9) - на сумму прибыли (убытка) от сдачи работ;

Дебет 91/9 (99) Кредит 99 (91/9) - на сумму результата от использования операционных и внереализационных доходов и расходов.

Налоговый учет. Денежные средства и имущественные взносы, поступающие заказчику-застройщику от инвесторов на строительство объектов производственного и непроизводственного назначения, являются средствами целевого финансирования и не облагаются НДС в соответствии с НК РФ.

Оплата за выполненные проектно-изыскательские и строительно-монтажные работы, другие капитальные работы и затраты поставщикам и подрядчикам производится заказчиком-застройщиком за счет этих средств с учетом НДС. Суммы НДС, уплаченные заказчиками-застройщиками подрядным организациям, подлежат вычету и возмещению из бюджета у инвесторов после принятия на учет производственных объектов завершенного капитального строительства. Полученные заказчиком-застройщиком счета-фактуры, предъявленные подрядными организациями при осуществлении строительных работ, хранятся заказчиками-застройщиками в журнале учета полученных счетов-фактур. После окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию заказчик-застройщик выписывает счета-фактуры на суммы уплаченного НДС инвесторам пропорционально долевым взносам каждого инвестора. Вычеты производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства. При этом счета-фактуры регистрируются в книге покупок организации.

Среди полученных денежных средств заказчикам-застройщикам следует выделять денежные средства, которые являются их вознаграждением и получены в оплату услуг за выполнение функций заказчика-застройщика. Вознаграждение заказчикам-застройщикам подлежит обложению НДС в общеустановленном порядке.

Налог на имущество организаций. Ранее, до 1 января 2004 г., то есть до момента вступления в силу гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ, введенной Федеральным законом от 11.11.2003 N 139-ФЗ, у заказчиков-застройщиков могла возникнуть обязанность по уплате налога на имущество со стоимости объекта, не завершенного строительством, несмотря на то, что недостроенный объект фактически принадлежит инвестору (инвесторам) и не является собственностью заказчика-застройщика.

С 1 января 2004 г. обложение налогом на имущество организаций осуществляется по правилам, установленным гл. 30 НК РФ, и капитальные затраты согласно ст. 374 НК РФ объектом налогообложения не являются.

**18. Учет денежных средств организации**

Денежные средства – это аккумулированные в денежной форме доходы и поступления, находящиеся в постоянном хозяйственном кругообороте организации и используемые ею для собственных целей. Денежные средства организации находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на счетах в банках, выставленных аккредитивах и т.п. Денежными средствами производятся расчеты с поставщиками за приобретенные ОС, МПЗ, с покупателями за купленные ими товары, с банками по кредитам, с бюджетом по различным платежам, с физлицами по задолженности по з/пл. В соответствии с законодательством платежи между юридическими лицами осуществляются путем наличных и безналичных расчетов.

Наличное денежное обращение.

Для учета кассовых операций применяются следующие типовые межведомственные формы первичных документов и учетных регистров: ПКО (форма N КО-1), РКО (форма N КО-2), журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма N КО-3), кассовая книга (форма N КО-4), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма N КО-5). Рассказать оформление…

Учет наличных денежных средств в кассе ведется на основании кассовых документов на счете 50 "Касса". Приход средств в кассу показывается по дебету счета, а расход - по кредиту. При необходимости (применении в расчетах иностранной валюты; наличии структурных подразделений и т.п., а также денежных документов) на счете 50 организация может открыть специальные субсчета для учета:

* наличных денежных средств в кассе организации (аппарате управления), в том числе для учета наличия и движения российской валюты, а также для каждой используемой иностранной валюты, - 50-1;
* наличных денежных средств в операционных кассах (кассах, открываемых в подразделениях организации) - 50-2;
* денежных документов - 50-3.

Д-т сч. 50 К-т сч. 62 - отражена выручка за продажи товаров, продукции (работ, услуг);

Д-т сч. 50 К-т сч. 62 - получен аванс согласно договору;

Д-т сч. 50 К-т сч. 51 - поступили наличные деньги в кассу из банка;

Д-т сч. 50 К-т сч. 91 - отражены излишки денежных средств, выявленных при инвентаризации кассы;

Д-т сч. 70 К-т сч. 50 - выплачены оплата труда работникам и суммы, приравненные к ней;

Д-т сч. 71 К-т сч. 50 - выданы авансы работникам на командировочные и хозяйственные расходы.

Учет безналичных расчетов.

В процессе хозяйственной деятельности у организаций возникают производственные взаимоотношения с множеством физических и юридических лиц, которые приводят к возникновению обоюдных расчетных обязательств. Расчеты между организациями производятся в безналичной форме путем перевода денежных средств с банковских счетов одного юридического лица на счета другого на основании расчетных документов. При этом могут использоваться:

платежные поручения - распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную сумму на счет получателя средств, открытый в другом банке;

чек - ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной суммы чекодателю;

аккредитивы - условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи;

платежные требования и инкассовые поручения - документы для осуществления расчетов по инкассо (банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании данных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа).

Учет операций по расчетному счету ведется на счете 51 "Расчетные счета", по дебету которого отражается поступление денежных средств, а по кредиту - их выбытие (перечисление, снятие).

Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки с этого счета, которые банк выдает организации ежедневно (или периодически в установленные им сроки). К выписке банка прилагаются документы, подтверждающие выполнение финансовых операций, нашедших в ней отражение. Выписка является копией (вторым экземпляром) лицевого счета, который банк ведет по расчетному счету организации.

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 - поступили денежные средства в оплату отгруженной продукции (работ, услуг);

Д-т сч. 51 К-т сч. 50 - зачислены на расчетный счет наличные деньги из кассы;

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 - получены авансы от покупателей и заказчиков;

Д-т сч. 51 К-т сч. 91 - получены штрафы, пени, неустойки;

Д-т сч. 51 К-т сч. 75 - получены средства в виде взносов в уставный капитал или в счет размещенных акций;

Д-т сч. 51 К-т сч. 66, 67 - получены кредиты банка и другие заемные средства;

Д-т сч. 51 К-т сч. 76, 91 - отражены полученные доходы (дивиденды) по финансовым вложениям;

Д-т сч. 50 К-т сч. 51 - получены наличные деньги в банке;

Д-т сч. 60 К-т сч. 51 - оплачены счета поставщиков и подрядчиков;

Д-т сч. 69 К-т сч. 51 - перечислена задолженность по единому социальному налогу;

Д-т сч. 68 К-т сч. 51 - перечислены в бюджет налоги, сборы и другие платежи.

Учет операций на специальных счетах в банках. Наряду с расчетным и валютным счетами организация может иметь особые и иные специальные счета для учета денежных средств, как правило, целевого использования, находящихся на аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах, а также для движения средств целевого финансирования в той части, которая подлежит обособленному хранению. Учет данных средств ведется на счете 55 "Специальные счета в банках" в порядке, установленном для учета операций на расчетном счете. Организация может открыть на счете 55 следующие субсчета: 55-1 "Аккредитивы"; 55-2 "Чековые книжки"; 55-3 "Депозитные счета" и др.

Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно - технического назначения и товаров народного потребления. Особенность аккредитивной формы расчетов в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции. При этом по факту перечисления средств делается запись по дебету счета 55 и кредиту счета 51, по факту снятия денежных средств в банке в оплату полученных материалов и услуг делается запись по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 55. Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации - покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

Расчеты чеками. Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя).

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 "Специальные счета в банках", субсчет 2 "Чековые книжки", с кредита счетов 51 "Расчетные счета", 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" и других подобных счетов. По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и других счетов. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов. Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 "Депозитные счета" учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счета 51,52. При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи. Аналитический учет по субсчету 55-3 "Депозитные счета" ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступивших бюджетных средств); средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно. Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т.п. на территории страны и за рубежом.

Учет переводов в пути. Денежные средства, поступающие в кассу организации, подлежат сдаче на счета в кредитных организациях. Порядок и сроки сдачи наличных денежных средств устанавливаются кредитной организацией с учетом территориального расположения организации, режима работы и специфики деятельности. При этом денежные средства могут быть сданы в кассы кредитной организации, инкассаторам, в сберегательные кассы или в кассы почтовых отделений.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 "Переводы в пути". Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Суммы наличных денежных средств, сданных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 "Касса". С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73). Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности. Организации составляют отчет о движении денежных средств (форма N 4 годовой бухгалтерской отчетности). Отчет состоит из четырех разделов, где содержатся данные об остатке денежных средств на начало года, поступлении денежных средств (всего и в том числе по видам поступлений), направлении денежных средств (всего и в том числе по направлениям расходов) и остатке денежных средств на конец отчетного периода.

Сведения о движении денежных средств представляются в валюте РФ (рублях) по данным счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках". Движение денежных средств показывается по видам деятельности - текущей, инвестиционной, финансовой.

**19. Учет денежных средств в иностранной валюте**

Операции с иностранной валютой могут осуществлять любые предприятия. С этой целью необходимо открыть в банке, имеющем разрешение (лицензию) от Центрального банка России на совершение операций в иностранной валюте, текущий валютный счет. Банки, получившие лицензию, называются уполномоченными банками.

К резидентам РФ относятся:

а) физические лица, имеющие постоянное местожительство в РФ, в том числе временно находящиеся за пределами РФ;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ, с местонахождением в РФ;

в) предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством РФ, с местонахождением в РФ;

г) дипломатические и иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами РФ;

д) находящиеся за пределами РФ филиалы и представительства резидентов, указанных в подпунктах «б» и «в» настоящего пункта.

К нерезидентам РФ относятся:

а) физические лица, имеющие постоянное местожительство за пределами РФ, в том числе временно находящиеся в РФ;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами РФ;

в) предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами РФ;

г) находящиеся в РФ иностранные дипломатические и иные официальные представительства, а также международные организации, их филиалы и представительства;

д) находящиеся в РФ филиалы и представительства нерезидентов, указанных в подпунктах «б» и «в» настоящего пункта.

Работая по договорам-контрактам, заключенным российскими предприятиями - участниками внешнеэкономической деятельности, оплата которых производится в иностранной валюте, предприятия обязаны 75% выручки продавать на валютном рынке, через уполномоченные банки, в течение 14 дней со дня ее зачисления. Эта особенность требует первоначального отражения всей суммы поступившей выручки в иностранной валюте на так называемый транзитный счет. Банк сообщает клиенту о зачисленных суммах с целью своевременного получения от него документа о продаже и зачислении инвалютных средств на текущий счет. Если распоряжение от предприятия о продаже инвалюты не получено, то банк может проводить ее самостоятельно.

Учет безналичных денежных средств в иностранной валюте ведется на счете 52 «Валютный счет».

Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории РФ и за ее пределами.

По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»).

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Согласно п. 24 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

При покупке иностранной валюты следует сделать следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

Дебет 76 Кредит 51

- перечислена сумма в рублях на покупку иностранной валюты по курсу, согласованному в договоре с банком;

Дебет 52 Кредит 76

- зачислена сумма в иностранной валюте на валютный счет по курсу ЦБ РФ.

Денежные средства на валютном счете подлежат пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ. В результате изменения курса ЦБ РФ в учете возникают курсовые разницы.

Курсовая разница, образовавшаяся на валютном счете, это разница между рублевой оценкой иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции по валютному счету и рублевой оценкой этой валюты по курсу ЦБ РФ, действующему: на дату совершения следующей операции с этой валютой; на конец отчетного периода.

Курсовые разницы могут быть положительными или отрицательными. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы по мере ее принятия к бухгалтерскому учету.

**20. Учет расчетов по оплате труда**

Оплата труда работников в организации является основной формой их вознаграждения за результаты труда и стимулирования его количественных и качественных показателей.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, - в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм - в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. - в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

Формы оплаты труда: повременная (в основе – тарифная ставка за час работы или оклад и отработанное время); сдельная (когда в основу расчета берется объем работы и расценка за выполнение его единицы).

Система оплаты труда: повременно-премиальной (+ премия), сдельно-прогрессивная (сверх норм продукция оплачивается по повышенным расценкам), сдельно-премиальная (конкретные показатели работы), аккордная (за весь объем работ), Аккордно-премиальная (+ премия).

Виды: основная (за отработанное время) и дополнительная.

Первич. док-ты: приказы, личная карточка, штатное расписание, график отпусков, наряд на сдельную работу, путевой лист, табель учета раб. врем.

Регистры аналитического учета ведутся в расчетно-платежной ведомости, на лицевом счете. Основным явл. расчетная ведомость, она состоит:

- начислено по видам оплат Д44,20,08,69 К70

- удержано Д70 К68 «Расчеты по налогам и сборам» (13,30,35%) 76(профсоюзные взносы)

- к выдаче Д70 К50

Синтет.учет ведется на сч.70. По Кредиту начисляется, а по Дебету выдается и удерживается. Начислены отпускные: резерв Д96 «Резерв предст. расходов» К70

Отпускные начисляются исходя из среднего заработка, порядок его расчета установлен в ст.139 Трудового Кодекса РФ (∑ отпускных = ср.зар. \* кол-во дней отпуска).

При расчете ср. заработка учитывают основную з/пл, з/пл выданную в не денежной форме, комиссионное вознаграждение, надбавки и доплаты, премии и вознаграждения.

Пособие по временной нетрудоспособности (Согласно ст. 183 ТК РФ)

основанием явл. больничный лист. Пособие выдается в размере:

100% - стаж работы 8 лет и более, 80% - 5-8, 60% - до 5 лет.

Пособие начисляется исходя из ср.заработка за 12 календ. месяца предшествующих месяцу болезни , при этом если в расчетном периоде работник проработал менее 3 месяцев, то размер пособия не будет превышать минимального размере оплаты труда за каждый полный календарный месяц.

**21. Учет кредитов и займов и затрат на их обслуживание**

Кредит в широком смысле — это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата ден. средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Законодательное и нормативное регулирование кредитов, займов осуществляет ГК РФ. Порядок отражения в учете займов и кредитов, процентов по ним установлен Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению; правила формирования информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, определены Положением по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). Банковский кредит — это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на опр.срок и опр.цели, на возвратной основе и обычное уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. Коммерческий кредит предоставляется одними орг-циями другим обычно в виде отсрочки уплаты ден. средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

Порядок выдачи и погашения кредитов (займов) определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами (договорами займов). В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

Основная сумма долга по полученному от заимодавца займу (кредиту) учитывается организацией заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором. Организация-заемщик принимает к БУ задолженность в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредиторской задолженности. В случае неисполнения или неполного исполнения заимодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик приводит информацию о недополученных суммах в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные заемные обязательства, ведется по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам (видам заемных обязательств).

Задолженность по предоставленному заемщику займу и (или) кредиту, полученному или выраженному в иностранной валюте или условных денежных единицах, учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату фактического совершения операции (предоставления кредита, займа, включая размещение заемных обязательств), а при отсутствии курса Центрального банка Российской Федерации - по курсу, определяемому по соглашению сторон.

Документальное оформление операций по получению, пролонгации и погашению кредитов (займов) - договоры с банком, документы по открытию кредитных линий, договоры и соглашения о кредитах и займах с кредиторами и дебиторами и др. выписки банков, расчеты платежей. На их основе составляются аналитические ведомости, таблицы. Кредиторская и дебиторская задолженность по кредитам и займам, отраженная в регистрах бухгалтерского учета, должна соответствовать задолженности, размер которой согласован с кредиторами и дебиторами.

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты. Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций (необходимые для выполнения плана) и предоставляется как правило, на срок до одного года. Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года. Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бух. и статистических отчетов и др. данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Для учета операции по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету ден. средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы — по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Краткосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" обособленно.

Затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают:

* проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
* проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
* дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств; (оказание заемщику юридических и консультационных услуг; проведением экспертиз; потреблением услуг связи; другими затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств)
* курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления).

Затраты по полученным займам и кредитам должны признаваться расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

Включение в текущие расходы затрат по займам и кредитам осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным организацией договорам займа и кредитным договорам независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи. Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами и подлежат включению в финансовый результат организации, кроме случаев, использования кредитов для предоплаты МПЗ.

Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа и (или) кредитном договоре. Задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

В случае если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты МПЗ, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией - заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. При поступлении в организацию заемщика МПЗ и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке - с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации - заемщика.

К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство. Указанные объекты, приобретаемые непосредственно для перепродажи, учитываются как товары и к инвестиционным активам не относятся.

Затраты по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

Указанные вложения заемных средств могут осуществляться только в случае непосредственного уменьшения затрат, связанных с финансированием инвестиционного актива, например снижения цен на строительные материалы и оборудование, задержкой выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями, другими аналогичными причинами. Уменьшение затрат по займам на величину дохода должно быть подтверждено соответствующим расчетом фактического наличия указанного дохода. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива производится при наличии следующих условий:

а) возникновение расходов по приобретению и (или) строительству инвестиционного актива;

б) фактическое начало работ, связанных с формированием инвестиционного актива;

в) наличие фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

В случае если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то начисление процентов за использование указанных заемных средств производится по средневзвешенной ставке. Величина средневзвешенной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, остающихся непогашенными в течение отчетного периода. При расчете средневзвешенной ставки из всей суммы непогашенных займов и кредитов исключаются суммы, полученные специально для финансирования инвестиционного актива.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса (по соответствующим видам активов, формирующих имущество комплекса).

Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса (по соответствующим статьям активов), но на нем начаты фактический выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, то включение затрат по предоставленным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

Для целей налогообложения прибыли проценты за пользование заемными средствами являются внереализационными расходами. При этом независимо от того, на какие цели израсходованы заемные средства, проценты по долговым обязательствам в налоговом учете всегда включаются в состав внереализационных расходов.

При расчете суммы начисленных заемщиком процентов, которую можно учесть при исчислении налоговой базы, надо руководствоваться ст. 269 НК. В ней прописано, что проценты, начисленные по долговому обязательству, признаются расходом, если их сумма не превышает рассчитанного предельного размера. По займам (кредитам) он может рассчитываться:

* исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по сопоставимым долговым обязательствам;
* с учетом ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза.
* равной 15 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Отражение различий бухгалтерского и налогового учета. В периоды, когда суммы начисленных процентов учитываются в БУ первоначальной стоимости ОС, а в налоговом учете признаются в составе внереализационных расходов, возникают налогооблагаемые временные разницы. Они приводят к образованию отложенных налоговых обязательств, то есть сумм, которые уменьшают сумму налога на прибыль текущего отчетного периода и увеличивают сумму налога, подлежащего уплате в последующие отчетные периоды.

Дебет 68 Кредит 77 - (временная разница х 24%) - отражено отложенное налоговое обязательство.

Включенные в первоначальную стоимость ОС проценты будут учтены в составе расходов БУ в сумме амортиз. отчислений. Поэтому учтенное отложенное налоговое обяз-во будет ежемесячно погашаться в течение срока полезного использования ОС.

Одновременно с начислением амортизации в учете ежемесячно необходимо делать проводку:

Дебет 77 Кредит 68.

Помимо налогооблагаемых временных разниц в учете процентов могут возникнуть и постоянные разницы. Они связаны с ограничениями на размер процентов, признаваемых в составе внереализационных расходов.

Дебет 99 субсчет "Постоянные налоговые обязательства" Кредит 68 - отражено постоянное налоговое обязательство.

**22. Учет собственного капитала организации**

Под капиталом организации в БУ понимают совокупную величину вложений учредителей и прибыли, накопленной организацией. Собственный капитал организации состоит из уставного (складочного) капитала, уменьшенного на стоимость собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников), добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли. Некоммерческие организации в составе собственных средств учитывают также средства целевого финансирования.

Деятельность организации начинается с формирования уставного капитала, то есть с определения учредительными документами его размера, доли каждого собственника и признания учредителями своей задолженности по взносам в уставный капитал. Одновременно обычно определяются состав, сроки и порядок внесения учредителями вкладов, ответственность участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов.

Отражение формирования уставного капитала в сумме вкладов учредителей (участников) производится в БУ записью по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал». Фактическое поступление сумм вкладов участников общества – с кредита счета 75 в дебет счетов, соответствующих видам ценностей, вносимых в УК.

Уставный (складочный) капитал состоит из тех денежных средств или иного имущества, которое вносится учредителями общества, акционерами, другими участниками общества. Величина уставного (складочного) капитала отражается в уставе организации и может быть изменена по решению ее учредителей с внесением соответствующих изменений в учредительные документы;

Объекты активов, вносимых в счет вкладов в уставный капитал организации, оцениваются по стоимости, согласованной учредителями (участниками) организации. При этом по внесенным в счет вклада внеоборотным активам амортизация начисляется в общеустановленном порядке с отнесением ее на себестоимость продукции (работ, услуг), в том числе и в целях налогообложения.

Уставный фонд. Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного или складочного капитала формируют в установленном порядке уставный фонд, под которым понимают совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Паевой фонд-совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Учет уставного и складочного капитала, уставного и паевого фондов осуществляют на пассивном сч.80 «Уставный капитал». После регистрации У.К. отражают по К.сч.80 в корреспонденции со сч.75 «Расчеты с учредителями».Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по К.75 в Д.счетов:08; 10; 12; 50; 51; 52. При оценке валюты возникающую разницу списывают на сч.83 «Добавочный капитал». При увеличении уставного капитала кредитуют сч.80 и дебетуют сч.83;84 «Нераспределенная прибыль»-на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение У.К.;75-на сумму выпуска дополнительных акций и др. При уменьшении У.К. дебетует сч.80 и кредитуют сч. тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть У.К.: 75-на сумму вкладов, возвращенных учредителям; 81 «Собственные акции»-номинальную стоимость аннулированных акций; др. сч. Разница в стоимости проданных и аннулированных списывается на сч.91 «Прочие доходы и расходы».

При первоначальном формировании уставного капитала производят следующие записи:

Дебет 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", Кредит 75 "Расчеты с учредителями".

Положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации относится на увеличение добавочного капитала организации, а отрицательная курсовая разница - на счет 91.

Внесение вкладов в виде объектов ОС, НМА, материальных ценностей, ценных бумаг отражается записями:

Дебет 08, 10, 58 "Вложения во внеоборотные активы", Кредит 75 "Расчеты с учредителями".

В случае продажи акций при формировании уставного капитала по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между фактической ценой продажи и номинальной стоимостью рассматривается только в качестве добавочного капитала. В учете делают запись:

Дебет 75 "Расчеты с учредителями", Кредит 83 "Добавочный капитал" - на разницу между продажной ценой и номиналом - эмиссионный доход.

Учет резервного капитала. РК представляет собой часть накопленной прибыли, зарезервированной на определенные цели. РК состоит из резервного фонда, создаваемого в обязательном порядке отдельными категориями организаций (АО) в соответствии с законодательством и специальных фондов (резервов), образуемых организацией по инициативе и согласно решению учредителей (для расширения, модернизации). Источником формирования РК является чистая прибыль.

Резервный капитал акционерного общества предназначен для покрытия убытков, погашения долговых обязательств и выкупа акций (от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об АО»). Размер резервного фонда компания утверждает в уставе. Однако он не может быть меньше 5 процентов уставного капитала. Формируется резервный фонд путем ежегодных отчислений, размер которых тоже должен быть прописан в уставе, но не менее 5 % чистой прибыли. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

В отличие от акционеров, участники формируют резервный капитал добровольно (от 8.02.98 г. N 14-ФЗ «Об ООО»). Порядок его создания и использования в обществах с ограниченной ответственностью определяется собранием учредителей.

Учет РК ведется на счете 82 «РК». Отчисления в Р.К. отражаются по К.82 и Д.84 «Нераспределенная прибыль». Использование Р.К. отражается по Д.82 и К. сч.84-на суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год; сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и сч.67 «Р-ты по долгосрочным кредитам и займам»- на погашение облигаций акционерного общества.

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетами:

- 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год;

- 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" - в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

Учет добавочного капитала (.Д.К). Он складывается из эмиссионного дохода (превышение рыночной стоимости распространяемых акций над их номинальной стоимостью); прироста стоимости имущества по переоценке; курсовых разниц, связанных с формированием УК. Д.К. учитывается на пассивном сч83.

Порядок использования добавочного капитала определяют собственники - учредители (участники) организации. По рассмотрении результатов прошедшего года участниками может быть принято решение о распределении средств добавочного капитала на прирост уставного капитала либо направлении их на другие нужды.

БУ ДК ведется, как правило, до принятия решения собственником о его распределении на счете 83 "Добавочный капитал". Для учета элементов, составляющих данный капитал, к счету 83 рекомендуется открывать соответствующие субсчета. 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»; 83-2 «Эмиссионный доход»; 83-3 «Курсовые разницы».

Учет операций по образованию и увеличению капитала:

Д-т сч. 01, 07, 08 К-т сч. 83 - отражена дооценка внеоборотных активов (с одновременным уменьшением суммы прироста на сумму увеличения амортизации основных средств. Делается запись: Д-т сч. 83, К-т сч. 02);

Д-т сч. 51 и др. К-т сч. 83 - отражен эмиссионный доход ;

Д-т сч. 75 К-т сч. 83 - отражена положит. курсовая разница по взносам нерезидентов иностранной валюты в УК;

Д-т сч. 08, 51 и др. К-т сч. 83 - отражены вклады в имущество организации, полученные от участников.

Учет операций по уменьшению и использованию капитала:

Д-т сч. 83 К-т сч. 75 - увеличен уставный капитал;

Д-т сч. 83 К-т сч. 82 - увеличен резервный капитал за счет, как правило, средств эмиссионного дохода;

Д-т сч. 83 К-т сч. 84 - покрыты убытки, образованы спецфонды за счет средств эмиссионного дохода;

Д-т сч. 83 К-т сч. 01 - отражена уценка ОС, если ранее по данным объектам была отражена их дооценка;

Д-т сч. 83 К-т сч. 84 - отражено использование суммы дооценки ОС при их продаже и прочем выбытии.

Учет нераспределенной прибыли

Составной частью собственного капитала является чистая прибыль организации, которая называется нераспределенной прибылью. Бухгалтерский учет ее ведется на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". При наличии у организации так называемого нераспределенного убытка собственный капитал организации в этой части уменьшается на его сумму.

Показатель чистой прибыли формируется на счете 99 "Прибыли и убытки" к концу отчетного года и представляет собой прибыль предприятия, оставшуюся после уплаты налога на прибыль и прочих налогов и налоговых санкций. При реформации бухгалтерского баланса величина чистой прибыли, отраженная на счете 99 "Прибыли и убытки", переносится на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" заключительными записями декабря:

Если по итогам отчетного года организация получила прибыль, то следует сделать запись: Дебет 99, Кредит 84, субсчет "Прибыль, подлежащая распределению" - отражена чистая прибыль отчетного года. Если по итогам отчетного года организация получила убыток - Дебет 84, субсчет "Непокрытый убыток", Кредит 99 - отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

Средства, учитываемые на счете 84, состоят по структуре из сумм чистой прибыли (убытков):

отчетного года - подлежат распределению участниками, в том числе на выплату доходов (дивидендов) участникам (акционерам);

прошлых лет - оставлены в организации после расчетов с участниками (акционерами) по доходам (дивидендам).

Данная часть капитала может быть направлена в качестве источника на увеличение уставного капитала или быть непосредственно использована на выплату доли участников (как правило, при их выбытии).

Помимо отчислений в резервный капитал и выплаты дивидендов, чистая прибыль может быть направлена на финансирование различных проектов, как то: организация коллективного отдыха, благотворительность и др. Обычно в бухучете такие затраты отражают как внереализационные расходы и учитывают на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Однако они могут оплачиваться и за счет нераспределенной прибыли.

Общим собранием учредителей принимается решение, за счет каких средств будет погашен полученный убыток. Если убыток погашен за счет целевых взносов акционеров (участников) организации, то составляется запись: Дебет 75 (70), Кредит 84, субсчет "Непокрытый убыток" - целевые взносы акционеров (участников) организации направлены на погашение убытка.

Если убыток погашен за счет средств резервного капитала, то составляется запись: Кредит 82, Дебет 84, субсчет "Непокрытый убыток" - средства резервного капитала направлены на погашение убытка.

Если убыток погашен за счет средств нераспределенной прибыли прошлых лет, то составляется запись: Дебет 84, субсчет "Нераспределенная прибыль", Кредит 84, субсчет "Непокрытый убыток" - нераспределенная прибыль прошлых лет направлена на погашение убытка.

Убыток также может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение уменьшить уставный капитал до величины чистых активов общества. В этом случае, после того как будут зарегистрированы соответствующие изменения в учредительных документах, необходимо составить запись: Дебет 80, Кредит 84, субсчет "Непокрытый убыток" - уставный капитал уменьшен до величины чистых активов организации.

Общее собрание участников может также принять решение не погашать убыток отчетного года и оставить его на балансе организации.

Остаток и движение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражаются в отчетности:

1. в бухгалтерском балансе по строке 470
2. в форме № 3 «Отчет об изменениях капитала»

**23. Учет операций ВЭД**

Внешнеэкономическая деятельность коммерческих предприятий в настоящее время, в основном, связана со следующими сферами: 1) участием в международных выставках; 2) оказанием услуг; 3) международной торговлей.

При осуществлении операций экспорта-импорта товаров п/п взаимодействуют между собой через дополнительный контролирующий орган в виде таможенной службы. Таможенная служба блокирует ввоз и вывоз запрещенных и недоброкачественных товаров. Кроме того, она создает отечественному производителю более благоприятные условия по сравнению с зарубежными, облагая их соответствующими таможенными пошлинами и взыскивая налоги.

Экспортом называют вывоз товаров за пределы России без обязательств их обратного ввоза. Проводки:

Д 45-2»Товары отгруженные экспортные» - К 43-2»Экспортная продукция на складе» - отгружен экспортный товар;

Д 44-1»Расходы на продажу рублевые» - К 76-1 «Расчеты с разными деб. и кред. отечественными»- отражены накладные расходы в рублях;

Д 44-2»Расходы на продажу валютные» - К 76-2 - учтены накладные расходы в валюте;

Д 76-1 - К 51 - оплачены накладные расходы в рублях;

Д 76-2 - К 52-2»Текущий валютный счет» - оплачены накладные расходы в валюте;

Д 91»Прибыли и убытки» - К 76-2»Расчеты с разными деб. и кред. иностранными» - определена курсовая разница по валютным накладным расходам (+ -),

Отправив товар, экспортер предъявляет (направляет) документы на осуществление платежей.

Товары, экспортируемые за пределы СНГ, освобождаются от НДС. Если они являются подакцизными, то акцизы с них взимаются. В этой связи п/п, выпускающие подакцизную продукцию, обязаны вести раздельный бух.учет товаров, реализуемых на внутреннем и внешнем рынке.

Импортом называется ввоз в Россию подконтрольных государственному ветеринарному надзору грузов из-за рубежа. Ввозимые товары должны иметь ветеринарный сертификат, на основе которого пограничный ветеринарный надзор оформляет соответствующее ветеринарное свидетельство, определяющее дальнейший порядок реализации товара в России.

Полная импортная стоимость товара, предназначенного для дальнейшей продажи может включать или не включать расходы по доставке товара до склада импортера. Во втором случае эти затраты относятся к издержкам обращения по данному товару.

Формирование полной стоимости импортного товара в бух. учете можно осуществлять, например, на субсчете 41-5 «Товары импортные» или на счете 15 «Заготовление и приобретение материалов».

В частном случае, если таможенная стоимость совпадает с контрактной, поступление импортного товара в таможню и осуществление соответствующих платежей фиксируются в бух. учете организации-импортера след. образом:

Д 41-52»Валютные затраты» - К 60-2»Расчеты с иностранными поставщиками по импортным товарам» - отражена контрактная стоимость товара;

Д 41-52 - К 52-2 «Текущий валютный счет»- учтены таможенные платежи в валюте;

Д 41-51 - К 51 - учтены таможенные платежи в рублях;

Д 19»НДС « - К 68 «Расчеты по налогам и сборам»- начислен НДС на импортный товар;

Д 68 - К 51 - уплачен НДС;

Д 68 - К 19 - предъявлена к зачету с бюджетом сумма НДС, уплаченная в таможне,

Инкотермс - это Международные правила толкования торговых терминов, принятые в 1936 году Международной торговой палатой для обеспечения единообразия в толковании условий поставки товара. Изменения и дополнения были внесены в них в 1953, 1967, 1976, 1980, 1990 и в 2000 годах. Торговые термины разделены на четыре группы (\* - термин используется только для морского транспорта) (зеленым - согласно таможенному классификатору условий поставок):

Группа C - основной фрахт оплачен, когда продавец заключает договор перевозки и предоставляет товар в распоряжение перевозчика, так как обязанность и расходы по доставке товара у продавца, но продавец не принимает на себя риск потери или повреждения товара и не несет дополнительных затрат вследствие событий, имеющих место после отгрузки и отправки.

Группа D - прибытие, когда продавец заключает договор перевозки и предоставляет товар покупателю в месте назначения с оплатой или без оплаты ввозных пошлин, при этом продавец должен нести все расходы и риски, необходимые для доставки товара в страну назначения.

Группа E - отправление, когда продавец предоставляет товар на своем предприятии и за доставку товаров покупателю не отвечает, а только предоставляет товар покупателю на собственной территории.

Группа F - основной фрахт не оплачен, когда продавец за доставку товара покупателю не отвечает и предоставляет товар в распоряжение первого перевозчика, указанного покупателем.

Таможенный классификатор условий поставки предусматривает, что могут существовать ИУП - иные условия поставки, которые отличаются от предусмотренных правилами Инкотермс.

**24. Производственные затраты и анализ «затраты - объем - прибыль»**

Под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет научно обоснованная их классификация.

Классификация затрат в зависимости от группировочных признаков:

1. По экономической роли в процессе производства:

- основные – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства;

- накладные – образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им.

2. По способу включения в себестоимость продукции:

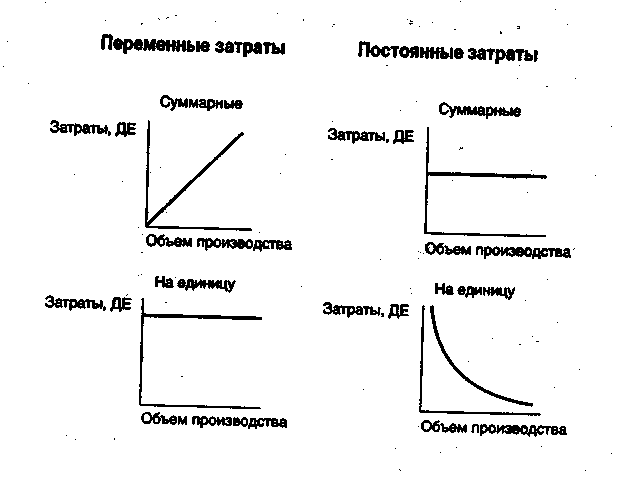
- прямые – затраты, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид продукции или партию продукции;

- косвенные (непрямые) – эти затраты нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретную продукцию. Их распределяют по изделиям согласно выбранной методике.

3. По отношению к объему производства:

- переменные – в сумме изменяются в прямой пропорции по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности), но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными;

- постоянные – в сумму не изменяются при изменении уровня деловой активности, относительно постоянные, но рассчитанные на единицу, зависят от изменения уровня производства.



Изменение переменных и постоянных затрат в зависимости от изменения объема производства (количества единиц выпускаемой продукции, рассчитанных на весь объем производства (суммарные затраты) и на единицу продукции) представлены на графиках.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные. Полупеременные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. (Плата за телефон: постоянная – суммы абонентской платы, переменная – плата за междугородние разговоры).

Некоторые затраты можно прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид продукции или партию продукции. Это прямые затраты.

Другие затраты нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретную продукцию. Это непрямые, или косвенные, расходы. Их распределяют по изделиям согласно выбранной методике. Методы распределения рассмотрены ниже.

К прямым затратам относятся прямые материальные и прямые затраты на оплату труда.

В прямые материальные затраты включаются затраты сырья и основных материалов. Прямые материальные затраты — это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость прямо и экономично, без особых затрат относят на определенное изделие. Величину прямых материальных затрат нельзя рассчитать умножением количества материалов, которое должно быть использовано на производство конкретного вида продукции, на цену единицы материалов. В некоторых случаях затраты на то, чтобы исчислить стоимость материалов, относящуюся к определенному изделию, оказываются слишком велики. Эти материалы учитываются как вспомогательные, и их затраты относят к непрямым материальным затратам. Затраты на вспомогательные материалы включаются в общепроизводственные расходы. (пример: затраты материала (ткани), из которого шьют джинсы, — это прямые материальные затраты. Затраты ниток, молний, пуговиц, кнопок Можно подсчитать относительно конкретного вида изделия (модели и размера), но затраты на создание такой системы учета во много раз превзойдут стоимость вспомогательных материалов, поэтому их предпочитают учитывать как непрямые материальные затраты).

Каждая организация исходя из специфики производственного процесса самостоятельно решает, какие материалы относить к основным и рассматривать как прямые затраты, а какие - к вспомогательным и. включать в состав общепроизводственных расходов. Так, если в качестве отделочного материала используют золото, то его стоимость слишком велика, чтобы относить ее к общепроизводственным расходам, поэтому она учитывается непосредственно в составе прямых материальных затрат по каждому виду продукции.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Это заработная плата операторов машин и других рабочих, занятых непосредственным изготовлением изделий. Однако с производством связаны и подсобные рабочие, менеджеры и мастера, вспомогательный персонал. Их заработная плата входит в состав производственных затрат. Но эти затраты на оплату труда нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, они называются косвенными (непрямыми) трудовыми затратами. Такие расходы, подобно косвенным (непрямым) материальным затратам, рассматриваются как часть общепроизводственных расходов.

Деление расходов на оплату труда на прямые и косвенные в большой степени зависит от конкретных ситуаций. Если в организации производится один продукт, то заработная плата не только производственных рабочих, но и управленческого персонала может быть классифицирована как прямые затраты.

Дискуссии возникают в связи с такими расходами, как дополнительная заработная плата за время обучения, отпуска, простоев, оплата за сверхурочную работу. Обычно эти расходы классифицируются как косвенные.

Прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда являются переменными, их величина изменяется прямо пропорционально объему производства.

Общепроизводственные расходы включают все косвенные (непрямые) расходы. Это затраты, связанные с производством, но которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретные виды готовых изделий. Их также называют косвенными производственными расходами. Общепроизводственные расходы распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе.

Основные виды общепроизводственных расходов: вспомогательные материалы и комплектующие детали; косвенные расходы на оплату труда; другие косвенные общепроизводственные расходы: содержание зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, налоги на недвижимость, страхование имущества, пенсионные затраты, коммунальные услуги, арендная плата, амортизационные отчисления на здания, оборудование, нематериальные активы.

Часть таких общепроизводственных расходов, как затраты вспомогательных материалов, на электроэнергию, инструменты, изменяются прямо пропорционально объему производства и являются переменными производственными затратами. Другие общепроизводственные расходы постоянные, например страховые взносы, арендная плата, амортизационные отчисления на оборудование, или полупеременные, например плата за телефон, коммунальные услуги.

Маржинальная прибыль - превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными данным объемом продаж. Другими словами, маржинальная прибыль — это разница между выручкой от реализации и переменными затратами: МП с = ВР-ПЗ.

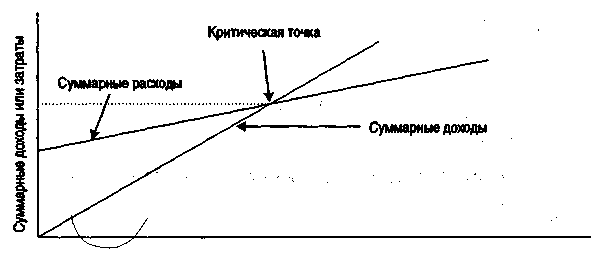
Термин "маржинальный доход" называется так потому, что эта разница между продажной ценой и переменными затратами на единицу продукции способствует покрытию постоянных затрат.

##### Предельные затраты –дополнительные издержки производства, необходимые для производства дополнительной единицы продукции.

##### Предельные затраты - отношение изменения общих издержек к изменению объема продукции.

##### Предельные затраты - в краткосрочном периоде - отношение изменения полных переменных издержек к изменению объема продукции.

Вмененные затраты — затраты, которые признаются в отдельных ситуациях, а в бухгалтерском учете обычно не признаются. Вмененные затраты позволяют лучше отразить в учете реальные ситуации.



При планировании производственной деятельности часто используют анализ «затраты - объем - прибыль». Если определен объем производства, то в соответствии с портфелем заказов благодаря этому анализу можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы организация могла получить определенную величину прибыли, как балансовую, так и чистую. При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров.

Анализ «затраты - объем - прибыль» — анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки {дохода), объема производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля. Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать результаты анализа по данной модели для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Взаимосвязь «затраты - объем - прибыль» легко выразить графически или формулами. График показывает взаимосвязь выручки (доходов), затрат, объема продукции, прибыли (убытков). Здесь это фиксированные взаимосвязи. Если цена единицы продукции, затраты, производительность или другие условия изменятся, то модель следует пересмотреть.

Объем продаж. Рассматриваемая взаимосвязь может быть выражена формулой:

ВР = ПЗ + ФЗ + П,

где ВР – выручка от реализации, ПЗ – переменные затраты, ФЗ – постоянные затраты, П – прибыль.

**25. Бюджетирование в системе управленческого учета**

Под бюджетированием понимается процесс планирования. Бюджет – финансовый документ, содержащий план деятельности предприятия в целом и его подразделений в количественном и денежном выражении. Бюджет – количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением, способ разработки концепции ведения бизнеса, позволяет оптимизировать затраты, прибыль и спланировать движение денежных средств.

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

1. гибкие и статические;
2. генеральный и частные.

Гибкие – бюджеты, которые разрабатываются исходя из нескольких показателей объёма производства, реализации…

Статические (фиксированные) – бюджеты, показатели которых разрабатываются исходя из 1 объёма продаж или других ограничивающих факторов.

Бюджет, охватывающий все стороны деятельности п/п (произв., непроизв., движение ден. средств) называется генеральным (мастер-бюджет) бюджетом. По содержанию его можно разделить на две части: оперативный и финансовый.

Оперативный бюджет – этот бюджет называется текущим, периодическим бюджетом. Он показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции орг-ции. В процессе его подготовки прогнозируемые объемы продаж и производства трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого из действующих подразделений орг-ции. Оперативный бюджет включает в себя бюджетный (плановый) отчет о прибылях и убытках, который в свою очередь формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж, производственный бюджет, бюджет ТМЗ и бюджеты расходов.

Бюджет продаж (БП). Прогноз объема продаж является отправной точкой и критическим моментом всего процесса подготовки бюджета. БП определяется высшим руководством на основании исследований отдела маркетинга. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями.

Бюджет расходов по продаже (коммерческих расходов). В нем детализируются все предполагаемые расходы, связанные со сбытом продукции и услуг в будущем периоде. Некоторые расходы, такие, как комиссионные и транспортные затраты, могут быть переменными, другие, например расходы на рекламу и ЗП старших контролеров, являются постоянными. За разработку и исполнение бюджета коммерческих расходов несет ответственность отдел продаж.

Производственный бюджет. После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении можно определить кол-во единиц продукции или услуг, которые необходимо произвести, чтобы обеспечить запланированные продажи и необходимый уровень запасов. Руководство сначала должно определить, останется ли уровень запасов готовой продукции прежним либо он должен быть увеличен или уменьшен. На основе информации о желаемом запасов гот. Продукции и кол-ве единиц продаж разрабатывают производственный график.

Бюджет закупки/использования материалов. Плановые потребности закупки материалов и их использования могут быть подготовлены как в одном документе, так и в отдельных самостоятельных бюджетах. В этом бюджете определяются сроки закупки и кол-во сырья, мат-в и полуфабрикатов, которое необходимо приобрести для выполнения производственных планов. Использование мат-в определяется производственным бюджетом и предлагаемыми изменениями в уровне МЗ. Умножая кол-во единиц мат-в на их оценочные закупочные цены, получают бюджет закупки мат-в.

Бюджет трудовых затрат. Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема пр-ва, получаемое умножением кол-ва единиц продукции или услуг на норму затрат труда в часах на единицу. В этом же документе или в отдельном определяются затраты труда в денежном выражении умножением необходимого раб. Времени на различные часовые ставки оплаты труда.

Бюджет общепроизводственных расходов. Данный бюджет представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, отличных от прямых затрат материалов и прямых затрат труда, которые должны быть понесены для выполнения производственного плана в будущем периоде. Этот бюджет имеет две цели: интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию; аккумулируя эту информацию, предоставить данные для вычисления нормативов этих расходов на предстоящий учетный период.

Бюджет общих и административных расходов. Этот бюджет представляет собой детализированный план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом, но необходимых для поддержания деятельности в целом в будущем периоде. Разработка такого бюджета нужна для обеспечения информации к подготовке бюджета наличных ден. средств, а также для целей контроля этих расходов. Большую часть элементов этого бюджета составляют постоянные затраты.

Финансовый бюджет – это план, в котором отражаются предполагаемые источники фин. средств и направления их использования. Фин. бюджет включает в себя бюджеты капитальных затрат и ден. средств организации и подготовленные на их основе совместно с прогнозным отчетом о прибылях и убытках прогнозные бух. баланс и отчет о финансовом положении.

Бюджет кап. затрат. Информация, касающаяся долгосрочных кап. вложений, влияет на смету (бюджет) наличности, затрагивая вопросы выплаты % за кредиты, прогнозный отчет о прибылях и убытках, прогнозный бух. баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и др. долгосрочных активов. Следовательно, все решения по кап. расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

Все текущие бюджеты тесно взаимосвязаны. Прогноз продаж – первый шаг в процессе составления бюджета. За ним может быть подготовлен бюджет расходов по продаже (коммерческих расходов). От прогноза продаж также зависит производственный бюджет, на основе которого разрабатывается бюджет закупки/использования материалов, бюджеты трудовых затрат и общепроизводственных расходов.

Прогнозный отчет о прибылях и убытках. На основе подготовленных периодических бюджетов можно начать разрабатывать прогноз себестоимости реализованной продукции согласно данным бюджетов использования мат-в, труд. затрат и общепр-х расходов. Информация о доходах берется из бюджета продаж. Используя данные об ожидаемых доходах и себестоимости реализованной продукции и добавив информацию из бюджетов коммерческих, общих и административных расходов, можно подготовить прогнозный отчет о прибылях и убытках.

Прогнозный отчет о фин. положении. Последним шагом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза фин. положения или прогнозного бух. баланса для организации в целом. Для этого используются данные всех бюджетов. После подготовки сметы (бюджета) ден. средств, уже зная прогнозное сальдо начальных средств и определив чистый доход и сумму кап. вложений, можно подготовить прогнозный бух. баланс, который является конечным продуктом всего процесса составления бюджета.

Функции бюджета состоят в следующем:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

- координирование различных видов деятельности и подразделений. Согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;

- стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности;

- контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины;

- основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и руководителей;

- средство обучения менеджеров.

По способу составления бюджет может быть фиксированный (показатели, которого разрабатываются исходя из одного объема продаж) и гибкий (исходя из нескольких показателей). Также предприятие может разрабатывать непрерывный (скользящий) бюджет, когда по окончании месяца или квартала к бюджету добавляется новый бюджет на следующий период. Краткосрочный бюджет составляется до года. Долгосрочный (капитальные вложения) сроком > года.

Существует 2 основных способа создания бюджета:

1. «От достигнутого»
2. «С нуля»:

а) вновь создаваемое предприятие составляет бюджет

б) опыт предшествующей работы не устраивает предприятие

в) предприятие планирует по новому виду деятельности

Этапы составления бюджета (бюджетный цикл):

1. составление проекта бюджета (на основании фин. отчётности)
2. корректировка проекта бюджета
3. внесение корректировок
4. принятие бюджета
5. исполнение бюджета
6. анализ качества исполнения отдельных показателей и бюджета в целом

Разработка начинается с определения т.н. «узких места» (огранич. фактора). Эти показатели определяются на стадии подготовки к планированию, когда намечаются цели и политика предприятия. Узкое место – огранич. фактор, от которого будет зависеть показатели плана на предстоящий период. Чаще всего это объём выпуска продукции или объём реализации. Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки, как правило «идёт снизу вверх».

**26. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по системе Директ-костинг**

"Директ-костинг" представляет собой способ сбора информации, необходимой для управленческого анализа.

Заметим, что информацию, собранную в системе "директ-костинг", согласно международным стандартам финансовой отчетности, нельзя использовать в финансовом учете. С ее помощью нельзя составить внешнюю финансовую отчетность.

Говоря точнее, "директ-костинг" - это способ определения себестоимости. Причем в отличие от отечественного калькулирования планируются и учитываются только переменные затраты, которые распределяются по их носителям. Оставшуюся же часть издержек - постоянные расходы - в калькуляцию не включают. Их отражают в бухгалтерском учете на отдельном счете, в конце отчетного периода списывают на финансовые результаты и учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период.

Поэтому когда из выручки от реализации продукции вычитают переменную себестоимость, рассчитанную способом "директ-костинг", полученная в результате величина будет содержать не только прибыль, но и постоянные затраты организации. Эта разность называется маржинальным доходом (далее - Мд).

В виде формулы эта величина выражается так: Мд = выр - Сперем = пр + Спост,

где выр - выручка; Сперем и Спост - переменная и постоянная части себестоимости; а пр - прибыль от образовательной деятельности.

Поскольку по этой величине можно судить о том, насколько прибыльно работает организация (прибыльно, если маржинальный доход не только покрывает, но и превышает постоянные издержки), ее еще называют суммой покрытия.

Система Д-К позволяет определить не полную с/с продукции. С/с называется усеченной и формируется на базе переменных затрат. Т.к. затраты возникают по отдельным структурным подразделениям организации, то это дает возможность рассмотреть затраты, возникающие при производстве отдельных видов продукции с учетом не только затрат непосредственно связанных с изготовлением отдельных видов продукции, но и в рамках центра ответственности. На практике затраты в Д-К делятся на постоянные и переменные. При принятии решений относительно переменных затрат, полупеременные затраты разделяются и переменная их часть дополняется к полупеременным затратам, а постоянная к абсолютно постоянным.

Затраты при Д-К подразделяются:

1. по видам
2. по местам возникновения и центрам ответственности
3. по носителям затрат, т.е. по объектам калькулирования.

Видами затрат являются материальные затраты, затраты на оплату труда, затраты на энергию, затраты на ремонт, налоги взносы страхование, затраты на амортизацию, проценты риски, прочие затраты.

Учет затрат по местам возникновения может быть организован в системе счетов БУ. Для этого по каждому месту возникновения затрат открывается свой синтетический счет и может быть открыто два собирательно – распределительных счета по учету накладных расходов отдельно для переменных и постоянных накладных расходов. По окончании периода эти счета закрываются.

Д20 К26/переем. накл. расх;

Д99 К26/постоян. накл. расх.

При системе Д-К схема построения учета многоступенчатая, содержащая два финансовых показателя – это МД и прибыль. Выручка от реализации – переменн. Затраты = МД(1)-затраты постоянные на группу изделий = МД(2)-постоянные затраты по месту возникновения затрат = МД(3)-постоянные затраты по подразделению = МД(4)-постоянные по предприятию = МД(4) = ПРИБЫЛЬ (ОПРЕАЦИОННАЯ). МД называют валовым доходом, суммой покрытия, добавленной стоимостью. Важной особенностью Д-К является то, что благодаря этой системе можно быстро и оперативно изучить взаимосвязи м/д с объемом производства, затратами и прибылью с помощью графика.

зат

выр пер

К

Совок затр

пост

V

Три главные линии показывают зависимость переменных затрат, постоянных затрат и выручки от объема производства. Точка К называется точкой критического объема производства («мертвая точка», точка рентабельности): объем производства, при котором величина выручки от реализации продукции равна ее полной себестоимости.

Система Д-К позволяет:

1. рассчитать критическую точку объема производства. Таким образом определяется прибыльность предприятия
2. прогнозировать поведение сокращенной с/с
3. Д-К позволяет руководству предприятия обратить внимание на изменение МД как в целом по предприятию так и по различным изделиям
4. быстро выявить системы с большой рентабельностью
5. возможна быстрая переориентация производства в ответ на меняющиеся условия рынка
6. позволяет упростить нормирование, планирование учет и контроль за счет меньшего числа статей затрат
7. снижает трудоемкость распределения накладных расходов

Однако:

1. возникают трудности при распределении расходов на постоянные и переменные
2. не дает ответ на вопрос сколько стоит производственный продукт

Считается, что Д-К можно применять и у нас. Для использования этой системы в РФ имеется база в виде учета аналитических методов и один из вариантов, который может быть рекомендован для применения в РФ это раздельный учет на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии. Для связи учета в УУ и ФУ целесообразно применять отражение счета (счета-экраны) того же наименования. Расходы, собираемые на счете 26 - это расходы обще сбытовые и управления, являются периодическими и относятся на результаты периода, в котором они возникли. Д90 К26. Производственные накладные расходы учитываются на сч25 и списываются на производственную с/с с распределением между объектами калькулирования. Д20,23-прямые производственные затраты Д25-косвенные производственные затраты К- фин. результаты; Д20,23 К25;

**27. Нормативный учет и система Стандарт-кост на базе полных затрат**

Нормативный метод применяется на п/п с массовым серийным характером производства. До наступления процесса производства п/п разрабатывает систему норм и нормативов. Разрабатываются нормы по материалам, трудовым затратам, по всем накладным расходам. Рассчитываются затраты на весь объем производства или на весь период.

Основными принципами являются:

1. Разработка нормативной калькуляции на основе действующих норм. Нормативная калькуляция используется для определения: факт. с/с, оценки окончательного брака продукции, для определения размеров НЗП.

2. При нормативном методе организуется учет изменения норм. Изменение от нормы отражается в первичном документе «извещение об изменении от норм», в котором указывается старая и новая норма, размер изменения, причины изменения нормы и инициатора. Изменение норм вносится в нормативную калькуляцию на 1-е число следующего месяца после получения извещения. НЗП на начало отчетного периода будет переноситься как сальдо 20 счета по старым нормам. Необходимо пересчитать НЗП, чтобы все затраты отражались в ведомости сводного учета по одним и тем же нормам. Существует два способа пересчета НЗП: прямого счета- это разница между старой и новой нормой умножается на количество деталей НЗП; индексный - т.е. НЗП в старых нормах умножаются на индексы, т.е. на соотношение старых и новых норм.

3. Выявление и учет отклонений от норм. Ведется отдельный учет затрат по нормам и по отклонениям. Отклонения либо положительные к норме, либо вычитаются, если это экономия. (+) - перерасход; (-) - экономия. Текущий контроль за откл. организуют по материалам и трудовым затратам. По накладным расходам всех видов осуществляется контроль за использованием сметы, т.е. менеджер центра ответственности не должен допускать перерасхода сметы в рамках каждой отдельной аналитической статьи. Отклонения выявляются по мере появления затрат. откл. по материалам могут возникать по следующим причинам: замене материалов, изменение качества материалов, изменение технологий обработки, неисправность оборудования и т.п. Выявить их можно тремя способами: «документирование» Заполняют сигнальные документы (требования); «инвентарный» В к.периода измеряют остатки материалов. Разницу списывают на производственный продукт; «партионного раскроя» До начала производства продукции оформляется лист партионного раскроя, операции которые должны быть произведены, сколько материалов должно быть использовано по каждой операции и вписывается фактический расход материалов. По З/П труда производственных рабочих вызываются при замене инструмента или материала. Это вызывает дополнительное время на изготовление продукции, в связи с чем рабочему назначается доплата, оформляется специальным документом- нарядом, листком на доплату в котором определяется объем прод. и время подлежащее доплате.

4. Расчет фактической с/с = алгебраическое сложение затрат по нормам +- затраты отклонений от норм +- затраты изменений от норм. Этот принцип находит свое выражение в ведомости сводного учета затрат на производство, представляющей собой оборотную ведомость аналитического учета по счету 20.

# Система Стандарт-Кост.

# Основная задача, которую ставит перед собой данная система - это обособленный учет потерь и отклонений в с/с и прибыли предприятия.

# В ее основе лежит установление норм всех расходов, связанных с изготовлением продукции, причем установленные нормы нельзя превышать, т.к. это означает что она была установлена ошибочно. Для расчета косвенных расходов используются ставки распределения накладных расходов на каждый станок. Стандарты рассчитываются не только по производственной с/с, но и для объемов продаж, для отдельных видов коммерческих и административных расходов. Причины отклонений анализируют и для удобства анализа накладных расходов их подразделяют на постоянную и переменную части. Вводится показатель нормы расходов и выпуск продукции оценивается в норморасходах. Затем рассчитывается нормативная ставка для распределения постоянных накладных расходов (=пост НР / выпуск ГП в норморасх).

Различия между нормативным методом и С-К можно отразить в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Область сравнения | С-К | Нормативный метод |
| 1.Учет изменений норм | Не ведется | Ведется в разрезе причин и инициаторов |
| 2.Учет откл от норм по прямым затратам | Откл относят на виновных лиц и фин результаты | Откл выделяются в затратах |
| 3.Учет откл по косвенным затратам | Откл относятся на финансовые результаты | Откл выделяются в суммах фактических затарт |
| 4.Степень регламентации | Не регламентирован, не имеет единой методологии | Регламентирован, разработаны единые методики внедрения нормативного метода |
| 5.варианты выделения учета | Выпуск продукции и нзп учитываются по стандартной с/с | Выпуск продукции и нзп оценивается по нормативной с/сна нач года, в текущем учете отражается с отклонениями и изменениями от норм. |
| 6.точность нормирования | Нормы более обоснованные чем при нормативном методе | Много необоснованных норм |

Сходство:

- обе системы формируют стандартную нормативную с/с;

- предполагают учет полной с/с.

Система С-К – инструмент управления для планирования затрат и контроля за ними. Она может использоваться и при позаказном, и при попроцессном методах калькулирования с/с. Когда организация применяет С-К, все затраты, влияющие на счета запасов и с/с реализованной продукции, выступают как нормативные (стандартные) или предопределенные, а не фактические. Вместе с анализом поведения затрат и анализом «затраты – объем – прибыль» нормативные затраты обеспечивают в учетной системе основу для контроля бюджетов.

Система нормативных (стандартных) затрат служит для оценки деятельности отдельных работников и компании в целом, подготовки бюджетов и прогнозов, помогает принять решение об установлении реальных цен. Эта система широко используется во всем мире практически всеми производственными компаниями.

28. Бухгалтерский и налоговый учет расчетов и отчетность по НДС:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ  (в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации) | | | | | |
| Плательщики | Объект налогообложения | Налоговая база | Налоговый период | Ставка | # Срок  уплаты |
| 1) организац.;  2) индивидуал. предприним.;  3) лица, признаваемые налогопла-  тельщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с #M12291 9005480Таможенным кодексом РФ#S. | 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также имущественных прав;  2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;  3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;  4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ. | 1) при реализации товаров (работ, услуг)#S;  2) при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии)#S;  3) при получении дохода на основе договоров поручения;  4) при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг;  5) при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса  6) при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд;  определение налоговой базы налоговыми агентами;  8) определение налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг);  9) при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. | квартал | или  расчет. налог. ставки:  10/110  18/118 | не позднее 20-го числа месяца, следующ. за истекшим налог. периодом |

Документирование. При совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с 21 главой НК, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, а также вести журнал учета выставленных счетов-фактур и книгу продаж.

Счета-фактуры не составляются налогоплательщиками по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со статьей 149 НК.

В счете-фактуре должны быть указаны:

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными лицами, уполномоченными на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет-фактура подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации этого индивидуального предпринимателя.

В случае, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте, то суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Ведение журнала. Продавцы должны вести журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур, в которых хранятся их вторые экземпляры в хронологическом порядке. Журналы учета выставленных счетов-фактур должны быть прошнурованы, а их страницы пронумерованы.

Записи на счетах. Если фирма начисляет НДС «по отгрузке», то при выставлении счет-фактуры в учете делается следующая запись: Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" начислен НДС к уплате в бюджет.

Если фирма начисляет НДС "по оплате" и на момент продажи товаров (реализации работ, услуг) деньги от покупателей (заказчиков) еще не поступили, начисление НДС вы должны отразить на отдельном субсчете "Расчеты по неоплаченному НДС" счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

Дебет 90-3 (91-2) Кредит 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" - учтена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет после поступления денег от покупателей (заказчиков).

После того как вы получите оплату от покупателя (заказчика), сделайте проводку:

Дебет 76 субсчет "Расчеты по неоплаченному НДС" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" - начислен НДС к уплате в бюджет.

Есть несколько случаев, когда сумму НДС начисляют с использованием счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в корреспонденции со счетом 68. Вот эти случаи: фирма выступает в качестве налогового агента; фирма начисляет НДС с суммы расходов по строительно-монтажным работам, выполненным для собственных нужд. В этих случаях делают проводку:

Дебет 19 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС" – начислен НДС.

Ведение книги продаж. Продавцы ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур, составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объектами, которые облагаются налогом на добавленную стоимость, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

При получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) продавцом составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж.

В случае частичной оплаты за отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги) при принятии учетной политики для целей налогообложения по мере поступления денежных средств регистрация продавцом счета-фактуры в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по этим отгруженным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) и пометкой по каждой сумме "частичная оплата".

Регистрация счетов-фактур с одинаковыми реквизитами в книге продаж у продавца допускается только в случаях поступления средств в порядке частичной оплаты, а также отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) под полученную сумму авансовых или иных платежей с соответствующей корректировкой (зачетом) ранее начисленных сумм налога по платежу.

Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Контроль за правильностью ведения книги продаж осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом. Книга продаж хранится у поставщика в течение полных 5 лет с даты последней записи.

Бухгалтерский. Если ваша фирма получила от поставщика материальные ценности (приняла у исполнителя результаты выполненных работ или оказанных услуг), делаются такие проводки:

Дебет 08 (10, 20, 26, 41, 44...) Кредит 60 (76, 71) - оприходованы материальные ценности (учтены результаты выполненных работ или оказанных услуг);

Дебет 19 Кредит 60 (76, 71) - учтен НДС по оприходованным ценностям (по выполненным работам или оказанным услугам).

После оплаты мат. ценностей (работ, услуг) формируется проводка:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 - НДС принят к вычету.

Налоговый вычет. Регистром налогового учета входного НДС служит книга покупок. Покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке.

В книге покупок не регистрируются счета-фактуры, полученные:

при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), включая основные средства и нематериальные активы;

участником биржи (брокером) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты, ценных бумаг;

комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам либо от продавца товаров, выписанные на имя комиссионера (агента).

Покупатели, перечисляющие денежные средства продавцу в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), счета-фактуры по этим средствам в книге покупок не регистрируют.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет или возврату из него по итогам налогового периода (месяца или квартала), рассчитывается так:

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

│Сумма налога, на-│ │Сумма налоговых│ │Сумма налога, подлежащая│

│численная к упла-│ - │вычетов │ = │уплате в бюджет (возвра-│

│те в бюджет │ │ │ │ту из бюджета) │

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

Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет, рассчитывается путем умножения налоговой базы на соответствующую ей ставку налога.

Не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

1) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации:

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг. Ограничение, установленное настоящим подпунктом, не распространяется на ветеринарные и санитарно-эпидемиологические услуги, финансируемые из бюджета.

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

4) услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям.

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров.

Если наряду с деятельностью, облагаемой НДС, вы осуществляете деятельность, переведенную на налогообложение ЕНВД, в состав выручки не нужно включать выручку, полученную от реализации товаров (работ, услуг) в рамках деятельности, облагаемой ЕНВД.

Освобождение от НДС. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности один миллион рублей.

**29. Отчетность о финансовых результатах**

Конечный финансовый результат, характеризующий качество хозяйственной деятельности организации, выражается в бухгалтерском учете в показателе прибыли или убытка, при определении которого за определенный период учитываются все доходы и расходы этого периода. Информация о формировании конечного финансового результата накапливается нарастающим итогом в течении отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки». Посредством противопоставления оборотов о доходах (кредит счета) и расходах (дебет счета) выявляется чистая прибыль (убыток) отчетного года. Такой подход принят для расчета прибыли (убытка) при составлении отчета о прибылях и убытках.

Отчет о прибылях и убытках составляется как минимум за два года, т.е. за отчетный и предшествующий год нарастающим итогом с начала года.

В Отчете о прибылях и убытках отражаются финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и аналогичный период предыдущего года.

Учет и отражение в отчетности доходов и расходов регламентированы ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Суммы доходов, расходов и финансовые результаты рассчитываются для отражения в форме N 2 нарастающим итогом с начала года до конца отчетного периода.

Все расходы организации, а также показатели, имеющие отрицательные значения, в Отчете показывают в круглых скобках.

# Раздел «Доходы и расходы по обычным видам деятельности».

Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) (строка 010).

По строке 020 (Себестоимость продукции) отражают расходы по обычным видам деятельности, доходы от которых отражены по строке 010 формы N 2. Сумму по строке 020 записывают в круглых скобках.

В строке 029 указывают валовую прибыль организации. Она определяется как разница между строкой 010 и строкой 020. Если вы получили отрицательный результат, то в строке 029 вы должны указать его в круглых скобках.

По строке 030 вы должны отразить расходы, связанные со сбытом продукции. Организации торговли по этой строке отражают сумму издержек обращения. Указанные расходы учитывают по дебету счета 44 «Расходы на продажу». Эти расходы отражают по строке 030 формы N 2, только если они были списаны в дебет субсчета 90-2.

Сумму коммерческих расходов (издержек обращения) указывают в круглых скобках.

Если ведется учет готовой продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости, общехозяйственные расходы списываются в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

В этом случае сумму общехозяйственных расходов отражают по строке 040 формы N 2. Сумму этих расходов указывают в круглых скобках.

По строке 050 показывают прибыль (убыток) от продаж товаров (продукции, работ, услуг).

Чтобы определить данные, вписываемые в строку 050, из валовой прибыли (строка 029) необходимо вычесть коммерческие (строка 030) и управленческие расходы (строка 040).

Если организация получает убыток от продажи товаров (продукции, работ, услуг), он должен быть отражен по строке 050 в круглых скобках.

# Раздел «Прочие доходы и расходы».

По строке 060 «Проценты к получению» отражают суммы доходов, причитающиеся к получению и не связанные с участием организации в уставных капиталах других предприятий, а также ведением совместной деятельности. По этой строке, в частности, указывают проценты, полученные: по облигациям; по депозитам; за пользование денежными средствами, находящимися на банковских счетах организации; за предоставление денежных средств (другого имущества) по договору займа.

Проценты, уплачиваемые организацией по облигациям или кредитам и займам, указывают по строке 070 «Проценты к уплате» формы N 2. Суммы по строке 070 отражают в круглых скобках.

По строке 080 «Доходы от участия в других организациях» отражают поступления от долевого участия в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) и прибыль от совместной деятельности.

По строке 090 «Прочие доходы» отражаются следующие виды доходов (ПБУ 9/99): операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы.

По строке 100 «Прочие расходы» отражаются следующие виды расходов (ПБУ 10/99): операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

# Строка 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения». Это итоговая строка. В ней отражается финансовый результат, сформировавшийся по итогам отчетного периода. Показатель строки 140 рассчитывается следующим образом:

строка 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения» = строка 050 + строки 060, 080, 090, 120 - строки 070, 100 +/- дополнительные строки.

# Строка 141 «Отложенные налоговые активы»

По этой строке отражаются отложенные налоговые активы, начисленные и погашенные в отчетном периоде в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Показатель строки 141 формируется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы».

По строке 142 «Отложенные налоговые обязательства» отражается сумма отложенных налоговых обязательств, начисленных и погашенных в отчетном периоде в соответствии с пунктом 15 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

# По строке 150 «Текущий налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль, сформированная по данным налогового учета за отчетный (налоговый) период и отраженная в бухгалтерском учете на счете 68.

# По строке 190 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» отражается сумма чистой прибыли организации за отчетный период. Показатель строки 190 формы N 2 должен быть равен конечному сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки», который при закрытии годового баланса списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Показатель строки 190 рассчитывается следующим образом:

строка 190 = строка 140 + строка 141 - строка 142 - строка 150 +/- дополнительно введенные строки.

После расчета величины чистой прибыли в Отчете о прибылях и убытках следует указать ряд справочных показателей. В образце формы N 2, рекомендованном в приказе Минфина России N 67н, в справочном разделе предлагается отразить сумму постоянных налоговых обязательств (активов), а также величину базовой и разводненной прибыли (убытка) на одну акцию.

В форме № 2 представлены также затраты предприятия на производство реализованной продукции (работ, услуг) по полной или производственной себестоимости, коммерческие расходы, управленческие расходы, выручка нетто от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Показаны суммы налога на прибыль и отвлеченных средств.

Отчет о прибылях и убытках является важнейшим источником информации для анализа показателей рентабельности предприятия, рентабельности реализованной продукции, рентабельности производства продукции, определения величины чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия и других показателей.

рентабельности продаж определяется организацией как отношение прибыли к объему реализованной продукции, умноженное на 100% (по форме № 2);

рентабельности организации. Помимо показателей выручки от продаж и себестоимость реализованной продукции (товаров), рентабельность организации зависит и от % к получению и уплате, от доходов от участия в других организациях, прочих доходов и расходов (по форме №2);

рентабельности активов определяется как отношение чистой прибыли за отчетный период к стоимости активов организации на конец отчетного периода, умноженное на 100% (по форме 1 и 2);

рентабельности основного капитала определяется как отношение чистой прибыли к основному капиталу, умноженное на 100% (по форме 1 и 2);

рентабельности собственного капитала (Рск.) определяется по следующей формуле:

Р ск. = П чл. : С ос. x 100%, где П чл. - показатель чистой прибыли за ряд лет; С ос. - средняя стоимость основных средств. (по форме 1 и 2).

Анализ прибыли и рентабельности заканчивается подсчетом резервов повышения рентабельности. Степень возможного повышения рентабельности предприятия может быть определена делением суммы резервов прибыли на фактический среднегодовой остаток производственных основных фондов и нормируемых оборотных средств.

**30. Отчет о движении денежных средств**

Цель анализа денежных потоков - это, прежде всего, анализ финансовой устойчивости и доходности предприятия. Его исходным моментом является расчет денежных потоков, прежде всего, от операционной (текущей) деятельности.

Денежный поток характеризует степень самофинансирования предприятия, его финансовую силу, финансовый потенциал, доходность.

Финансовое благополучие предприятия во многом зависит от притока денежных средств, обеспечивающих покрытие его обязательств. Отсутствие минимально-необходимого запаса денежных средств может указывать на финансовые затруднения. Избыток денежных средств может быть знаком того, что предприятие терпит убытки.

Причем причина этих убытков может быть связана как с инфляцией и обесценением денег, так и с упущенной возможностью их выгодного размещения и получения дополнительного дохода. В любом случае именно анализ денежных потоков позволит установить реальное финансовое состояние на предприятии.

Форма №4 «Отчет о движении денежных средств» составляется по кассовому методу и используется для характеристики денежных потоков предприятия в текущей, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия, позволяет оценить степень перелива капитала из одной сферы деятельности в другую. Кроме того, в соответствии с п. 16 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н, сведения о движении денежных средств организации представляются в валюте Российской Федерации. В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Банка России на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей Отчета о движении денежных средств.

В Отчете о движении денежных средств (форма N 4 по ОКУД) показывается величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Отчет о движении денежных средств при его использовании совместно с остальными формами финансовой отчетности предоставляет информацию, которая позволяет пользователям оценить изменения в чистых активах компании, ее финансовой структуре (включая ликвидность и платежеспособность) и ее способность воздействовать на суммы и время потоков денежных средств для того, чтобы приспособиться к изменяющимся условиям и возможностям.

Отчет о движении денежных средств показывает потоки денежных средств (их поступление и выбытие) в результате текущей инвестиционной деятельности и финансовых операций за отчетный период в увязке с остатками денежных средств на начало и конец отчетного периода.

В соответствии с российским законодательством к денежным относятся средства, учитываемые на счетах 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", 57 "Переводы в пути". Иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Банка России на дату составления отчетности. Денежные эквиваленты, которые в соответствии с МСФО принимаются в расчет при составлении отчета о движении денежных средств, в российском законодательстве не определяются и не используются.

Построение отчета о движении денежных средств опирается на разделение деятельности организации на три вида:

1) текущую (основную);

2) инвестиционную;

3) финансовую.

Текущая деятельность приносит организации основные доходы и связана с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, которые являются уставными видами деятельности.

Поступления денежных средств от покупателей за реализованную продукцию, оказанные услуги, авансов, полученных от покупателей, арендной платы, комиссионных являются примерами поступлений от текущей деятельности.

В ходе текущей деятельности денежные средства используются на: оплату счетов поставщиков; выплату заработной платы; оплату задолженности бюджету по налогам и др.

Нормально работающая организация должна генерировать денежный поток в ходе текущей деятельности. Без него невозможна стабильная, рассчитанная на долгосрочную перспективу работа по расширению и развитию бизнеса. Отрицательный или незначительный денежный поток от основной деятельности является сигналом грядущих финансовых проблем. Конечно, восполнить нехватку денежных средств от текущей деятельности можно, продав часть активов или получив кредиты, но не следует это рассматривать как обычное явление.

Инвестиционная деятельность связана прежде всего с капитальными вложениями организации в приобретение земельных участков, зданий, оборудования и иных внеоборотных активов, а также долгосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг долгосрочного характера.

Примерами притока денежных средств от инвестиционной деятельности, если ее нельзя отнести к коммерческой, т.е. к операционной или финансовой деятельности, являются поступления: от продажи долей участия в других компаниях, продажи долевых и долговых инструментов; продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов; возврата ранее предоставленных другим организациям кредитов; срочных контрактов (опционов, свопов).

Отток денежных средств (платежи) в результате инвестиционной деятельности происходит вследствие: покупки основных средств и нематериальных активов; приобретения долевых и долговых инструментов других организаций и долей участия в предприятиях с иностранным капиталом; предоставления кредитов и выдачи авансов; платежей по срочным контрактам (опционам и свопам).

Инвестиционная деятельность связана, прежде всего, с оттоком денежных средств, необходимых для расширения производства, модернизации, перевооружения, и возможна при наличии у организации свободных денег, которые ждут более выгодного вложения. Однако продажа внеоборотных активов и другие операции, связанные с оттоком денежных средств, практикуются организациями при финансовых затруднениях и для повышения рентабельности бизнеса в целом.

Финансовая деятельность, представленная в отчете о движении денежных средств, связана прежде всего с выпуском акций, облигаций, векселей, выплатой дивидендов, погашением облигаций и выкупом собственных акций.

Примерами притока денежных средств от финансовой деятельности могут служить: поступления от эмиссии акций; поступления от выпуска облигационных займов и выдачи векселей.

Отток денежных средств от финансовой деятельности организации происходит в результате: выплаты дивидендов акционерам; приобретения акций своей организации; погашения облигационных займов.

Финансовые операции призваны при недостатке денежных средств обеспечить дополнительный их приток для осуществления крупных инвестиционных проектов. Однако финансирование нехватки денежных средств от текущей деятельности за счет выпуска акций, как правило, не приводит к позитивным результатам.

Целью международного стандарта финансовой отчетности МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» является отражение в финансовой отчетности информации об имевших место изменениях в денежных средствах и их эквивалентах, которая была бы представлена в данном отчете.

МСФО 7 предусмотрено два способа составления отчета о движении денежных средств – прямой и косвенный. Каждый способ представляет собственный подход к содержанию представляемой в отчете информации. Предприятие вправе самостоятельно определить, какой способ применять при составлении отчетности.

Прямой способ представляет информацию, которая может быть полезна при оценке будущего движения денежных средств, которая недоступна при косвенном методе. При составлении отчета этим методом информацию об основных поступлениях и выплатах денежных средств можно получить из учетной документации предприятия.

При косвенном методе чистое движение денежных средств от основной деятельности определяют, регулируя чистую прибыль или убыток в результате воздействия изменений товарно-материальных запасов, а также дебиторской задолженности и доходов от основной деятельности в течение отчетного периода; неденежных статей таких, как амортизация основных средств и нематериальных активов, резервы, отсроченные налоги, внереализационные доходы и потери и всех других статей, для которых воздействия денежных средств являются инвестиционным или финансовым движением денежных средств.