

Тема 2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

П Л А Н

1. Принципы учета дебиторской и кредиторской задолженности. Формы расчетов.
2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками (счет 60)
3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками (счет 62)
4. Учет расчетов с учредителями (счет 75)
5. Учет внутрихозяйственных расчетов (счет 79)
6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам (счет 68)
7. Учет резервов организации (счета 14, 59, 63)

8. Учет расчетов с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
9. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям (счет 73)
10. Учет целевого финансирования (счет 86), расходов будущих периодов (счет 97) и резервов предстоящих расходов (счет 96)

- В процессе финансово-хозяйственной деятельности у каждой организации появляются **обязательства по расчетам.**
- **Дебиторская задолженность** – это задолженность другой организации, работников и физических лиц данной организации.
- **Кредиторской** называется **задолженность** данной организации другим организациям, работникам и физическим лицам, которые называются **кредиторами.**
- **Дебиторскую и кредиторскую задолженности по сфере возникновения делят на 2 группы:**

1. Принципы учета дебиторской и кредиторской задолженности. Формы расчетов.

I) **задолженность, связанная с основной деятельностью** организации – это **задолженность покупателей, т.е. дебиторская** задолженность, которая учитывается на счете **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» и **задолженность перед поставщиками, т.е. кредиторская задолженность**, которая учитывается на счете **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ;

II) **задолженность по другим операциям:**

а) **дебиторская:**

- **авансы, выдаваемые физическим лицам – счет 71;**
- **суммы по предъявленным претензиям и судебным искам – счет 76, субсчет «Расчеты по претензиям»;**
- **задолженность работников организации по товарам, проданным в кредит, выданным займам, возмещению материального ущерба – счет 73;**

- **задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал – счет 75, субсчет;**
- **задолженность по прочим операциям – счет 76;**

Кредиторская:

- **задолженность по различным платежам в бюджет – счет 68;**
- **задолженность по платежам во внебюджетные фонды – счет 69;**
- **задолженность страховым компаниям по заключенным договорам имущественного и личного страхования – счет 76/1;**
- **обязательства по выплате дивидендов – счет 75/2 и др.**

- **Дебиторская задолженность** отражается в активе баланса, а кредиторская – в пассиве баланса.
- По истечении срока исковой давности (исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено) дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию.
- Общий срок установлен **в 3 года** (Гражданский кодекс, ст. 196).
- **Срок исковой давности** начинается по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.
- **Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли (Д 91/2 К 62,76) или резерва по сомнительным долгам (Д 63 К 62,76).**

- Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете **007** «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания, если положение должника изменится.
- При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета денежных средств (**50,51,52**) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».
- Одновременно на эти суммы кредитуют забалансовый счет **007** «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

- Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты проводкой: Д 60, 76 К 91/1.

ФОРМЫ РАСЧЕТОВ

Существуют разные формы расчетов: платежными требованиями, платежными поручениями, аккредитивами, чеками, инкассо и др.

Аналитический учет ведется по каждому дебитору и кредитору.

При журнально-ордерной форме расчетов учет ведут в журналах – ордерах № 5,6,7 (сочетают аналитический и синтетический учет).

- **Кредиторы**, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей называются **поставщиками**.
- **К поставщикам и подрядчикам** относятся организации, поставляющие по договору (заказу) различные сырье и другие товарно - материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск воды, газа, электроэнергии и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).
- **Подрядчики** – организации, осуществляющие строительно - монтажные и ремонтные работы.

2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ (СЧЕТ 60)

- Все расчеты осуществляются **после отгрузки** ими товарно – материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг или авансом.
- **Все платежи** со счетов предприятий производятся в **порядке календарной очередности поступления** в банк **расчетных документов**.
- В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию и оказанные услуги.
- Расчеты осуществляются: платежными поручениями, платежными требованиями, чеками и др. формами; возможны расчеты с использованием векселей или наличные расчеты.

- **Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками** ведется на счете **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (счет основной, **чаще пассивный**, синтетический, счет расчетов).
- На счете **60** (как **пассивный** счет) по **кредиту** отражается возникающая **кредиторская** задолженность, а **по дебету** – ее погашение.
- Счет **60** может отражать и **дебиторскую задолженность** (т.е. быть **активным**), когда производится **авансовая оплата** поставщику (подрядчику) и для этого к счету **60** открывается субсчет «**Авансы выданные**».
- *Если счет поставщика был акцептован (т.е. оплачен) до поступления груза, то записью по кредиту счета 60 погашается **дебиторская задолженность** за поставщиками **по предоплате**.*

- **Кредиторская задолженность** перед поставщиками и подрядчиками начисляется **по факту**:
 - акцепта расчетных документов по принятым ценностям (работам, услугам);
 - приемки ценностей, поступивших от поставщиков без расчетных документов (неотфактурованные поставки);
 - выявление излишка при приемке товарно-материальных ценностей.

На предъявленные к **оплате счета** поставщиков **кредитуется счет 60** и **дебетуются** счета по учету ценностей (**08, 10, 15, 41, 44** и др.) или счета по учету затрат (**20, 23, 25, 26, 29, 97** «Расходы будущих периодов»).

При проверке **акцептованного счета** поставщика (подрядчика) могут выявиться несоответствия цен, обусловленных договором и арифметические ошибки.

- В этом случае операция будет отражена проводкой: **Дебет 76/2 «Расчеты по претензиям» Кредит 60.**
- В расчетных документах поставщиков и подрядчиков отдельной строкой выделяют **сумму НДС**, исчисленную по ставкам 10 или 18 %, проводка: **Дебет 19 К 60.**
- Погашение задолженности перед поставщиками отражается по **Дебету счета 60 и Кредиту счетов 51, 52, 55, 66, 67 и др.**
- Кроме этих операций на счете 60 отражают авансы подкупаемое имущество, курсовые разницы, а также прекращение обязательств.
- Выданные авансы учитывают по **Дебету счета 60 субсчет «Авансы выданные» с Кредита счетов 51, 52** и др.
- После исполнения обязательств поставщиком по поставке материалов, сырья и др. (работ, услуг) производят зачет сумм ранее выданных авансов: **Дебет 60 Кредит 60 субсчет «Авансы выданные».**
- **Курсовые разницы** по приобретенному имуществу (работам, услугам) отражают на счетах **60 и 91** в качестве прочих доходов и расходов в зависимости от значения курсовой разницы (положительная или отрицательная).
Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, по каждому поставщику и подрядчику.
- **При журнально-ордерной форме учета** ведется **журнал – ордер № 6** (сочетается синтетический и аналитический учет).

Пример 1. Организация заключает договор поставки, по которому приобретает партию материалов стоимостью 2360 руб. (в том числе НДС 18 % - 360 руб.). Материалы приобретаются на условиях последующей безналичной оплаты. По договору моментом перехода права собственности является их отгрузка покупателю.

Журнал регистрации хозяйственных операций

№	Название операции	Дебет	Кредит	Сумма,руб.
1	Оприходованы материалы и акцептован счет поставщика	10	60	2000
2	Принят к учету НДС по приобретенным материалам	19	60	360
3	НДС предъявлен к вычету	68НДС	19	360
4	Оплачен безналично счет поставщика	60	51	2360

Пример 2. Организация заключает договор поставки, по которому приобретает партию материалов стоимостью 2360 руб. (в том числе НДС 18 % - 360 руб.) Условиями договора предусмотрена 100%-ная предварительная оплата. Момент перехода права собственности на материалы в договоре отдельно не оговаривается.

Журнал хозяйственных операций

№	Название операции	Дебет	Кре- дит	Сумма, руб.
1	Перечислен аванс поставщику материалов	60» Авансы выда нные»	51	2360
2	Оприходованы материалы, поступившие от поставщиков	10	60	2000
3	Принят к вычету НДС	19	60	360
4	Зачтена сумма аванса, уплаченного поставщику	60	60 «АВ»	2360
5	Предъявлен к вычету НДС	68НДС	19	360

Пример 3. Организация заключила договор поставки, по которому приобретает партию материалов стоимостью 2360 руб. (в том числе НДС 18 % - 360 руб.). Материалы приобретаются на условиях последующей оплаты. Договор устанавливает переход права собственности на товары от продавца к покупателю **в момент оплаты их покупателем**. Товар сначала приходится на склад покупателя, а затем производится оплата поставщику.

Журнал регистрации хозяйственных операций

№	Название операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Оприходованы полученные от поставщика материалы	002		2360
2	Произведена оплата материалов (момент перехода права собственности к покупателю согласно договору)	60	51	2360
3	Списаны материалы с забалансового счета		002	2360
4	Оприходованы материалы	10	60	2000
5	Принят к учету НДС, уплаченный поставщику	19	60	360
6	НДС предъявлен к вычету из бюджета	68ндс	19	360

Пример 4. Журнал регистрации операций за август 20xx

№	Содержание операции	Сумма, руб.	Де - бет	Кре- дит
1	Акцептованы счета поставщиков за поступившие на склад материалы:	400000	10	
	а) покупная стоимость, включая транспортные расходы (по фактической себестоимости)			
	б) сумма НДС	72000	19	
	Итого:	472000		60
2	Акцептован счет подрядной организации за выполненные строительно-монтажные работы:			
	а) стоимость работ	200000	08	
	б) сумма НДС	36000	19	
	Итого:	236000		60
3	Акцептованы счета поставщиков и других организаций:			
	а) за текущий ремонт зданий офиса	30000	26	
	б) за коммунальные услуги (освещение, отопление, газ), потребленных основным производственным цехом	155000	25	

№	Содержание операций	Сумма, руб.	Де- бет	Кре- дит
	в) НДС по ремонтным работам и потребленным услугам $(30000 + 155000) \times 18\%$ $(185000 \times 18 : 118)$ Итого	33300 218300	19	60
4	Оплачены с расчетного счета организации: счета поставщиков и подрядчиков за поставленное оборудование, материалы, выполненные работы и услуги	1200000	60	51
Остаток на 1 августа по счету 60 равен 1000000 руб.				

Дебет	60	Кредит
		С нач. 1000000
4) 1200000		1) 472000 2) 236000 3) 218300
Оборот 1200000		Оборот 926300
		С кон. 726300

- Гражданский кодекс РФ – часть I.
- Федеральный закон «О переводном и простом векселе» от 11.03.1997 г. **№ 48-ФЗ.**
- **Вексель (нем., означает обмен)** – вид ценной бумаги.
- **Простой вексель** – письменное долговое денежное обязательство одной стороны (векселедателя) уплатить определенную сумму денег по наступлении срока платежа другой стороне (векселедержателю) по совершенным сделкам или в уплату за выполненные работы, услуги.
- **Переводной вексель (тратта)** – вексель, содержащий письменный приказ векселедателя (трассанта), адресованный плательщику (трассату), об уплате указанной в векселе суммы денег в определенный срок и в определенном месте третьему лицу – держателю векселя (ремитенту).

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ВЕКСЕЛЕЙ

- **Индоссамент** – **передаточная надпись**. Посредством которой в процессе обращения вексель передается от одного векселедержателя (индоссанта) новому векселе-держателю (индоссату), он должен быть написан на переводном векселе или на присоединенном к нему листе (добавочный лист) и подписан индоссантом.
- С **помощью передаточной надписи** (индоссамент) **вексель** может использоваться неоднократно, являясь при этом кредитно-расчетным документом.
- **Акцепт векселя** означает согласие плательщика (трассата) по переводному векселю оплатить вексельную сумму, он отмечается на переводном векселе словом «акцептован» и подписывается плательщиком.
- **Аваль** – вексельное поручительство третьих лиц, в силу которого лицо, совершившее его (авалист), принимает ответственность за выполнение обязательств по векселю наравне с векселедателем. Оформляется в письменном виде на векселе или на дополнительном листе и подписывается авалистом.

- Существенно убыстряет оборот средств учет (или дисконтирование) векселей в банках.
- При этом векселедержатель посредством индоссамента (передаточной надписи) передает вексель банку до наступления срока платежа и получает вексельную сумму за вычетом учетного процента (учетной ставки) в пользу банка, который называется дисконтом (ударение на о).
- Таким образом, **вексель** одновременно является и ценной бумагой и долговым обязательством.
- Для покупателей – это средство платежа, для поставщиков – средство кредитования.

- **Доходы и проценты по векселям** относятся на себестоимость продукции (работ, услуг).
- Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными векселями, не списываются со счета **60**, а учитываются в **аналитическом учете**.
- В зависимости от характера операций, векселя подразделяются на 2 категории:
 - векселя, приобретенные в целях инвестирования (вложения) свободных денежных средств (это **финансовые** векселя); приобретаются в банках за реальные денежные средства. Они считаются обеспеченными денежными средствами, т.к. их держатель в любое время может предъявить вексель в банк и получить соответствующую сумму наличных или безналичных денежных средств.
 - **Векселя**, применяемые при расчетах за поставку товаров, выполненных работ и услуг, т.е. **товарные** векселя. Товарные выдаются покупателем продавцу в качестве оплаты за приобретенные товары (работы, услуги).

Пример 5. Выдан вексель в оплату поступивших товаров (на сумму 60000 руб.) на сумму 65000 руб. Сумма процентов по векселю составляет 5000 руб. (65000-60000 руб.) Проводки:

1) При операции выдачи векселя запись:

Д 60 – 60000 руб.

Д 91/2– 5000 руб.

Кредит 60 субсчет «Векселя выданные» – 65000 руб.

2) При оплате векселя в сумме **65000 руб.** со счетов учета денежных средств (51,52) дебетуют счет 60 «Векселя выданные» – **Д 60 субсчет К 51,52.**

3) Если оплата по векселю будет производиться в следующем году, то начисляемые проценты по векселю учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов»:

Д 60 – 60000 руб.

Д 97 - 5000 руб.

К 60 «Векселя выданные» 65000 руб.

4) Оплата векселя в сумме **65000 руб.** в следующем отчетном году будет отражаться по

Дебету счета 60, субсчет «Векселя выданные» и Кредиту счета 51 или 52.

Одновременно сумма уплаченных процентов по векселю списывается с **Кредита счета 97 в Дебет счета 91/2 «Прочие доходы».**

Поставщики и подрядчики могут предоставлять организации **коммерческий кредит** в виде отсрочки и рассрочки оплаты приобретенных товарно-материальных ценностей на условиях выплаты процентов или дополнительного дохода.

- Для оформления **коммерческого кредита** к счету **60** **открывается субсчет «Расчеты по коммерческому кредиту».**
- **По дебету счетов** учета материальных ценностей отражается стоимость поступивших ценностей, под которые получен **коммерческий кредит.**
- По **Дебету счета 97** «Расходы будущих периодов» начисляется причитающийся к выплате доход по коммерческому кредиту (превышение суммы задолженности перед поставщиком над стоимостью поступивших ценностей по расчетным документам).
- **По кредиту счета 60** отражается сумма задолженности поставщикам, включая доходы (или проценты) по коммерческому кредиту.
- **Доход** по коммерческому кредиту в течение срока кредита равными частями списывается на затраты производства проводкой:
Д счетов учета издержек производства (или обращения)
Кредит счета 97.
- Погашение задолженности по коммерческому кредиту отражается по **Дебету 60** и **Кредиту счетов денежных средств.**

- **Покупатели** – это организации, которым отгружается продукция, товары.
- **Заказчики** – это организации, которым оказываются услуги или выполняются работы.
- **Учет дебиторской задолженности** по расчетам с покупателями и заказчиками производится на активно-пассивном **счете 62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» (счет основной, счет расчетов).
- Чаще всего счет является **активным** и отражается в составе дебиторской задолженности во 2-м разделе актива баланса.
- По **ДЕБЕТУ** счета при отгрузке продукции покупателям отражается возникающая дебиторская задолженность по цене продажи продукции, а по **КРЕДИТУ** – ее погашение.
- **Счет 62** может быть **пассивным** только в том случае, если был получен **аванс от покупателя** (или заказчика) в качестве предварительной оплаты по договору.

3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ (счет 62)

● К счету **62** могут быть открыты **субсчета**:

<p>62/1 «Расчеты в порядке инкассо»-</p>	<p>отражаются расчеты по предъявленным покупателям и принятым банком к оплате расчетным документам за отгруженную продукцию (работы, услуги)</p>
<p>62/2 «Расчеты плановыми платежами»-</p>	<p>это расчеты при наличии длительных хозяйственных связей, которые носят постоянный характер</p>
<p>62/3 «Векселя полученные»-</p>	<p>отражаются расчеты, оформленные векселями</p>
<p>62/4 «Расчеты по авансам полученным» -</p>	<p>авансовые платежи, полученные от покупателей и заказчиков, учитываются на этом субсчете до момента отгрузки продукции в соответствии с договором и предъявления расчетных документов на оплату отгруженной продукции, а также других документов (транспортных накладных), подтверждающих факт свершения сделки</p>

- С момента поступления **сумм аванса и предоплаты** покупатели (заказчики) выступают как **кредиторы** организации, на суммы полученных от покупателя авансов и предоплаты начисляется **кредиторская задолженность**, которая затем погашается по факту продажи ценностей, выполнения работ при предъявлении покупателям расчетных документов.
- **Пример 1.** Отгружено продукции на **5 млн. руб.** с отсрочкой платежа на 6 месяцев. От покупателя принят вексель на **4 млн. руб.** (продукция отпущена в долг из расчета 50 % годовых). Через 6 месяцев вексель был оплачен.
 - 1) **Д 62/3 К 90/1** – 4 млн. руб. - на стоимость продукции, включая проценты по векселю;
 - 2) **Д 51 К 62/3** – 4 млн. руб. – на сумму, поступившую в оплату векселя

Записи на счетах бухгалтерского учета при расчетах с покупателями и заказчиками (счет 62)

№	Содержание операции	Документ-основание	Дебет	Кредит
1	Отражена продажная стоимость отгруженной продукции, товаров, сданных работ, оказанных услуг, относящихся к обычным видам деятельности	Накладная, акт об оказанных услугах или работах	62	90/1 «Выручка»
2	Получена в кассу выручка от покупателей за проданную продукцию	Приходный кассовый ордер, кассовая книга	50	62
3	Зачислена выручка за проданную продукцию на расчетный счет	Выписка банка, платежное поручение	51	62
4	Получен аванс от покупателя на расчетный счет	Выписка банка, платежное поручение	51	62 «Авансы полученные»

5	Зачтен аванс при отгрузке продукции	Накладная на отгрузку	62 «АП»	62
6	Отражено получение аванса в счет будущих поставок продукции (работ, услуг)	Выписка банка, платежное поручение	51	62 «Авансы полученные»
7	Начислен НДС на суммы полученного аванса (по методу начисления – по отгрузке)	Выписка банка, платежное поручение	62 «Авансы полученные»	68НДС

Пример 1.

Мебельное предприятие ООО «А» заключило договор с ЗАО «В» на поставку партии товара, офисных стульев, на сумму **23 600** руб. (в том числе НДС 18 % - **3 600** руб.).

Договором предусмотрен переход права собственности в **момент отгрузки** товара и последующая его безналичная оплата.

Обе стороны выполнили свои обязательства в полном объеме.

Себестоимость проданного товара составляет **18 000** руб.

Таблица 1

Журнал регистрации хозяйственных операций ООО «А»

№	Название операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Отгружены офисные стулья покупателю и признан доход от продажи (переход права собственности к покупателю происходит в соответствии с договором купли-продажи в момент отгрузки)	62	90/1	23 600
2	Начислен НДС в бюджет	90/3	68 НДС	3 600
3	Списана себестоимость проданных офисных стульев	90/2	43	18 000
4	Выявлен финансовый результат от продаж (прибыль)	90/9	99	2 000
5	Произведена оплата офисных стульев покупателем	51	62	23600

Дебет	90/1	Кредит
4)23600		1)23600
Оборот 23600		Оборот 23600

Д 90/1 К 90/9

Дебет	90/2	Кредит
3)18000		4)18000
Оборот18000		Оборот 18000

Д 90/9 К 90/2

Дебет	90/3	Кредит
2) 3600		4) 3600
Оборот 3600		Оборот 3600

Д 90/9 К 90/3

Дебет	90/9	Кредит
4)18000		4)23600
4) 3600		
4)2000		
Оборот 23600		Оборот23600

Д 90/9 К 99 – 2000 руб. - прибыль

При продаже амортизируемого имущества, т.е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества (кроме готовой продукции и товаров) стоимость имущества по ценам продажи списывают в **ДЕБЕТ** счета **62** с **КРЕДИТА** счета **91** «Прочие доходы и расходы».

Поступление платежей за проданное имущество отражается по **ДЕБЕТУ** счетов денежных средств (**51, 52, 50, 55**) и **КРЕДИТУ** счета **62**.

На счете **62** отражают также *курсовые разницы*: *положительные* учитывают по **ДЕБЕТУ** счета **62** и **КРЕДИТУ** счета **91/1**, а *отрицательные* – по **ДЕБЕТУ** счета **91/2** и **КРЕДИТУ** счета **62**.

Не востребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с **КРЕДИТА** счета **62** в **ДЕБЕТ** счета **63** «Резервы по сомнительным долгам» или счета **91** «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету **62** ведут по каждому предъявленному покупателем и заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику. Журнал - ордер № 11 (кредитовые записи).

- *Уставный капитал* –это стартовый капитал, который вносят при создании организации ее учредители (участники) для обеспечения первоначальной производственной деятельности организации в целях получения в дальнейшем прибыли от этой деятельности.
- В зависимости от **организационно-правовой формы** организации **уставный капитал** может выступать также в виде **складочного капитала, паевого** или **уставного фонда**.
- **Учредителями (участниками)** могут быть юридические и физические лица.
- **Величина уставного капитала** должна быть обязательно **указана в учредительных документах**.

4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ (счет 75)

● **Инвестирование средств** в формируемый **уставный капитал** происходит, как правило, в два этапа:

- в процессе государственной регистрации организации;
- на протяжении определенного периода ее деятельности.

Размер первоначального вноса и предельный срок внесения оставшейся суммы зависят от организационно-правовой формы создаваемого юридического лица.

Вкладом (долей) в уставный капитал могут денежные средства, имущество, ценные бумаги и др.

Материальные ценности, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оцениваются по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены.

При внесении имущественных вкладов в уставный капитал ОАО необходима оценка эксперта.

При внесении имущественной доли в уставный капитал ООО оценка нужна лишь в случае, если стоимость вносимого имущества превышает **20 тыс.** рублей.

Порядок осуществления вложений в уставный капитал

Организ.- правов. форма юридическ ого лица	Вид уставного капитала	Минималь- ный размер уставного капитала	Размер первоначального взноса	Предельны й срок внесения оставшейся суммы
ОАО, ЗАО	Уставный капитал	ОАО – 1000 МРОТ ЗАО – 100 МРОТ	50 % - в течение трех месяцев	Один год после гос-регистрации
ООО	Уставный капитал	10 тыс. руб.	50 %	Один год
Производственный кооператив	Паевой фонд	100 МРОТ	10 %	Один год

- Любая организация создается по инициативе определенных лиц – учредителей.
- Учредители заключают между собой учредительный договор, утверждают устав организации и формируют ее уставный капитал.
- Для учета всех видов расчетов с учредителями (участниками) предназначен активно – пассивный счет (чаще пассивный) 75 «Расчеты с учредителями» (основной, счет расчетов).

Дебет

Счет 75

Кредит

	Начальное сальдо – задолженность организации перед учредителями по выплате доходов на начало отчетного периода
1)увеличение уставного капитала на сумму вкладов 2)выплата дивидендов акционерам	1)поступление от учредителей вкладов в уставный капитал 2)начисление дивидендов
	Конечное сальдо – задолженность организации перед учредителями по выплате доходов на конец отчетного периода

- Счет 75 активно-пассивный, имеет развернутое сальдо.
- Субсчет **1** к счету **75** имеет дебетовое сальдо, равное дебиторской задолженности за учредителями по вкладам в уставный капитал.
- В течение первого года деятельности это сальдо должно быть нулевым.
- По **75/1** по факту регистрации общества отражается сумма объявленного в учредительных документах уставного капитала в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал»: **Д 75/1 К 80** – отражена величина УК и задолженность учредителей по оплате вкладов.
- **Д 50,51,08,10,41,58 и др. К 75/1** – внесены в качестве вклада в уставный капитал денежные средства и другие ценности.
- Субсчет **2** имеет кредитовое сальдо, равное задолженности организации перед участниками (учредителями) по выплате доходов (или дивидендов).

- Для расчетов с учредителями, которые являются работниками организации, используется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».
- *Дивидендом* считается часть чистой прибыли организации, подлежащая распределению среди учредителей.
- Учредители ОАО получают доходы в виде дивидендов по акциям, участники ООО – пропорционально долям в уставном капитале.
- Бухгалтерский учет начисления доходов (дивидендов):
Д 84 К 75/2 – начислены доходы (дивиденды) учредителям – юридическим лицам (учредителям – физическим лицам, не являющимся работниками организации).
Д 84 К 70 – начислены доходы (дивиденды) учредителям – работникам организации.

- Доходы (дивиденды), выплачиваемые юридическим лицам, подлежат обложению налогом на прибыль, а выплачиваемые физическим лицам – НДФЛ (9%).
- Суммы этих налогов удерживает организация, выплачивающая налоги.
- Удержание налогов на счетах бухгалтерского учета отражается так:

Д 75/2 К 68 субсчет «Расчеты по налогу на доходы» – удержан налог на доходы с сумм, выплаченных учредителям – юридическим лицам;

Д 75/2 К 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ» – удержан налог на доходы с сумм, выплаченных учредителям – физическим лицам, не являющимся работниками организации;

Д 70 К 68 субсчет «Расчеты по НДФЛ» – удержан налог на доходы с сумм, выплаченных учредителям – работникам организации.

- Бухгалтерский учет выплаты **доходов (дивидендов)** на счетах:
- **Д 75/2 (70) К 50, 51** – выплачены доходы (дивиденды) учредителям в денежной форме;
- **Д 75/2 (70) К 90/1** – выплачены доходы (дивиденды) учредителям в натуральной форме (товарами, готовой продукцией и др.);
- **Д 75/2 (70) К 91/1** – выплачены доходы (дивиденды) учредителям прочим имуществом организации (материалами).
- Если в качестве вклада вносится имущество (денежные средства), оцененное в учредительных документах в иностранной валюте, то задолженность по вкладу начисляется в рублях в оценке по официальному курсу ЦБ РФ на дату подписания учредительных документов.
- При оприходовании поступившего имущества оно оценивается в рублях по официальному курсу ЦБ на дату оприходования.

- Курсовые разницы в рублевой оценке отражаются по **Д 75 и К 83** (положительная) и **Д 83 К 75** (отрицательная).

Аналитический учет по счету **75** ведется по каждому учредителю.

При журнально-ордерной форме учета используется **журнал-ордер № 8**.

- Организации могут иметь **обособленные структурные подразделения**: филиалы, представительства, хозяйства и др., которые могут быть выделены на отдельные балансы без предоставления им прав юридического лица.
- Основная организация и ее подразделения производят **взаимные операции**: выделение и принятие на баланс объектов имущества, взаимный отпуск материальных ценностей, продажа продукции и т.д.
- Основная организация может покрывать управленческие расходы подразделений или расходы на оплату труда или какие-то другие расходы.
- Такие внутрихозяйственные расчеты учитываются на счете **79 (основной, активный, счет расчетов)**.

5. УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ

- К счету **79** открываются следующие субсчета:

79/1 «Расчеты по выделенному имуществу» - для учета состояния расчетов с обособленными подразделениями по переданным им внеоборотным и оборотным активам;

Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с **кредита счета 79** в **дебет счета 01** и др.

79/2 «Расчеты по текущим операциям» – учитывается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и др. подразделениями, выделенными на отдельные балансы (отпуск материальных ценностей, по продаже продукции, по оплате труда работников) и другие.

Например,

- 1) Д **79/1** К 01, 10 и др. – отражена стоимость имущества, передаваемого обособленным подразделениям;
- 2) Д 02 К **79/1** – отражена амортизация по имуществу, переданному обособленным подразделениям.
- 3) Д **79/1** К 50 – списаны денежные средства, переданные филиалу.
- 4) Д **79/2** К 20, 25, 26 – переданы филиалу расходы, понесенные основным предприятием;
- 5) Д 60, 76, К **79/2** – передана филиалу кредиторская задолженность;
- 6) Д 20, 25, 26 К **79/2** – учтены на балансе филиала расходы, понесенные основным предприятием;
- 7) Д **79/2** К 60, 76 – учтена кредиторская задолженность, переданная основной организацией.

- На балансе филиала отражаются:
 - затраты по производству и продаже продукции (работ, услуг);
 - выручка от продажи продукции (работ, услуг); и начисление соответствующих налогов;
 - прочие доходы и расходы, возникшие в результате непосредственной деятельности подразделения;
 - финансовый результат деятельности филиала.

Основным документом, используемым при проведении внутривозрастных расчетов между головной организацией и обособленным подразделением, является **авизо (извещение)**.

Авизо оформляется по результатам движения соответствующих активов и пассивов по осуществляемым обособленным подразделением хозяйственным операциям, которые не могут быть оформлены с участием головной организации.

- Операции по приему-передаче имущества и денежных средств, осуществляемые непосредственно между основной организацией и обособленным подразделением, оформляются первичными учетными документами (накладная, актами приема-передачи, платежными поручениями и др.). В этих случаях **авизо** не оформляется.
- При осуществлении внутрихозяйственных расчетов между обособленными подразделениями организации **авизо** оформляется и передается в основную организацию обособленными подразделениями, принимающими соответствующие активы и обязательства (передающий филиал при этом оформляет первый раздел **авизо**, а принимающий – второй раздел и передает **авизо** в основную организацию).
- К каждому **авизо** должны прилагаться копии первичных документов, счетов-фактур, которые послужили основанием для отражения каждой конкретной хозяйственной операции.

- Если обособленное подразделение не имеет отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам **20, 23, 29** и другим.
- При составлении отчетности в балансе головной организации данные по счету **79 не отражаются**, так как при суммировании показателей основной организации и филиала **остатков по этому счету не производится.**
- Достоверность данных по счету **79** при составлении годовой бухгалтерской отчетности должны быть подтверждены проведенной **инвентаризацией.**
- **Аналитический учет** ведут по каждому обособленному подразделению организации.

- Виды налогов и порядок их исчисления определены законами РФ, Налоговым кодексом, Инструкциями и письмами налоговой службы.
- Налоги бывают 3-х видов:
 - 1) **федеральные** – НДС, акцизы, таможенные пошлины, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, водный налог, государственная пошлина и др.;
 - 2) **региональные** – налог на имущество, транспортный налог, налог на игорный бизнес, лесной доход.
 - 3) **местные** – земельный налог, налог на имущество физических лиц, сбор за право торговли, сбор за парковку автотранспорта, налог на рекламу и др.

6. Учет расчетов в бюджетом по налогам и сборам

- **По источникам возмещения все налоги** можно разделить на следующие группы:
 - относимые на счет продаж (счет 90) – НДС, акцизы, экспортные пошлины (**Д 90/3 К 68НДС**);
 - включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) – земельный налог, транспортный налог, лесной и водный налоги (**Д 08, 10, 20, 26, 44 К 68**);
 - уплачиваемые за счет прибыли организации до ее налогообложения налогом на прибыль – налог на имущество, операции с ценными бумагами, государственная пошлина и др. (**Д 91 К 68**);
 - уплачиваемые из доходов физических лиц – НДФЛ (**Д 70,75 К 68**).

Перечисление сумм налога в бюджет – **Д 68 К 51, 52,55**.

**Учет расчетов с бюджетом ведется на счете 68
«Расчеты по налогам и сборам» (основной, счет
расчетов)**

- Счет **68** «Расчеты по налогам и сборам» является **активно – пассивным** и может иметь *развернутое сальдо*.
- **Кредитовое сальдо** счета **68** отражает задолженность предприятия в пользу финансовых органов по платежам в бюджет.
- **Дебетовое сальдо** отражает задолженность финансовых органов в пользу предприятия.
- Как правило, счет имеет **кредитовое сальдо**, т.е. является **пассивным**.
- **По кредиту** счета **68** отражают начисленные суммы платежей в бюджет.
- **По дебету** счета **68** записывают погашение задолженности финансовым органам по платежам в бюджет, а также зачтенные суммы НДС.
- Начисление налогов и сборов производят на основании соответствующих расчетов.

ДЕБЕТ**Счет 68****КРЕДИТ**

	Сальдо начальное – размер задолженности организации перед бюджетом на начало отчетного периода
Суммы, фактически перечисленные в бюджет, и суммы НДС, списанные со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»	Начисление налогов
	Сальдо конечное – размер задолженности организации перед бюджетом на конец отчетного периода

- Налог на добавленную стоимость (НДС) – косвенный налог, ставки устанавливаются законодательством (21 глава Налогового кодекса): **10%** (по продовольственным товарам и товарам для детей), **18%** - по остальным товарам, работам, услугам (x 18 : 118) и **0%** - по экспорту продукции, работ, услуг.
- Уплата налога **ежеквартально**.
- Документы: счет-фактура, журнал регистрации счетов – фактур; книга покупок; книга продаж.
- При отгрузке товаров (работ, услуг) поставщик выписывает на имя покупателя **счет-фактуру** в 2-х экземплярах. Счета – фактуры подписывает руководитель и главный бухгалтер.
- **Счет-фактура** – документ-основание для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению.

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (счет 19)

- Для учета НДС по приобретенным ценностям используется **активный** счет **19**:

ДЕБЕТ

Счет 19

КРЕДИТ

Сальдо начальное отражает НДС по материальным ценностям на начало отчетного периода	
Сумма НДС по поступившим ценностям, работам, услугам	Зачет НДС из бюджета или списание НДС за счет собственных источников финансирования
Сальдо конечное отражает НДС по материальным ценностям на конец отчетного периода	

- К счету **19** «НДС по приобретенным ценностям» открывают субсчета:
 - 19/1 «НДС по приобретенным основным средствам»;
 - 19/2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;
 - 19/3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

При приобретении организацией от поставщика товарно-материальных ценностей проводка:

Дебет 19 Кредит 60, 76 и др.

По ОС, НА и МПЗ после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счета 68 проводкой:

Дебет 68 Кредит 19.

- Суммы **НДС**, начисленные **по полученным авансовым** платежам, оформляются записью по **дебету** счетов **62** и **76** и **кредиту** счета **68**:

Дебет 62, 76 Кредит 68 НДС;

Начисление **НДС** по проданной продукции (товарам, работам, услугам) отражается по **дебету** счета **90** «Продажи» и **кредиту** счета **68**:

Дебет 90/3 НДС Кредит 68 НДС;

Суммы **НДС**, начисленные по проданному имуществу (кроме готовой продукции и товаров), отражаются по **дебету 91** и **кредиту 68**:

Дебет 91 НДС Кредит 68 НДС.

Начислен *налог на прибыль*: **Дебет 99 Кредит 68**
«Расчеты по налогу на прибыль».

- Правила формирования информации о расчетах налога на прибыль и порядок ее раскрытия в бухгалтерской отчетности установлены **ПБУ 18/02** (приказ Минфина № **114н от 19 ноября 2002 г.**)
- ПБУ ввело в учетную практику 10 новых показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагаемую налогом прибыль или подлежащий уплате налог: постоянные разницы; временные разницы; ПНО; ПНА; отложенный налог на прибыль; ОНА; ОНО; условный доход; условный расход; текущий налог на прибыль.

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ (ПБУ 18/02)

- **Постоянные разницы** – это доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание в налоговом учете.
- К ним относятся:
 - а) *суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (это представительские расходы, проценты по займам и кредитам, расходы по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы (например, на приобретение призов), суточные при нахождении работника в командировке и др.);*
 - б) *расходы по безвозмездной передаче имущества;*
 - в) *убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения и др.*

Пример 1.

Представительские расходы организации (это расходы на официальный прием и обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах) в 1 квартале составили **10 000 руб.**, расходы на оплату труда работников – **150 000 руб.**

Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 Налогового кодекса) или в сумме (150 000 x 4% : 100% = 6 000 руб.) **6 000 руб.** Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в размере **4 000 руб.**

(10 000 – 6 000 = 4000) является в бухгалтерском учете **постоянной разницей.**

Для обособленного учета постоянных разниц открывают субсчета по учету нормируемых расходов (для учета расходов в пределах норм) и учета сверхнормативных расходов:

Д **26** субсчет «Расходы без постоянных разниц» К **76** – 6 000руб.

Д **26** субсчет «Постоянные разницы» К **76** – 4000 руб.

Пример 2.

По **безвозмездно** переданному имуществу **величина постоянных разниц** определяется суммированием стоимости переданного имущества с расходами, связанными с этой передачей.

Остаточная стоимость безвозмездно переданных в 1 квартале основных средств составила **30 000** руб., а расходы по их передаче – **3 000** руб. Совокупная сумма **33 000** руб. в бухгалтерском учете будет считаться **постоянной разницей**.

Постоянные разницы приводят к образованию **постоянных налоговых обязательств** и **постоянных налоговых активов**.

- **Постоянное налоговое обязательство (ПНО)**- это налог на прибыль по постоянной разнице.
- Сумма **ПНО** определяется умножением величины *постоянной разницы на ставку налога на прибыль* и учитывается на **субсчете «Постоянное налоговое обязательство» счета 99 «Прибыли и убытки»** (дебетруется данный субсчет и кредитруется счет 68).
- **ПНО** приводит к **увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль** в отчетном периоде.

По данным примера 1 сумма **ПНО** будет равна: ПР на ставку налога на прибыль (20%) = 4 000 руб. x 20% : 100% = 800 руб.

Д 99 субсчет «ПНО» К 68.

- Сумма **постоянного налогового актива (ПНА)** определяется умножением постоянной разницы на ставку налога на прибыль.
- **Постоянные налоговые активы** уменьшают налог на прибыль в отчетном периоде и оформляются бухгалтерской записью:
Дебет 68 Кредит 99 субсчет «ПНА».

Временные разницы – это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль или убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

Эти разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах.

- **Временные разницы** при формировании налога на прибыль приводят к образованию **отложенного налога на прибыль**, т.е. суммы, которая **увеличивает** или **уменьшает налог на прибыль**, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.
- **Временные разницы** делятся на два вида:
 - *вычитаемые;*
 - *налогооблагаемые.*

Вычитаемые временные разницы – это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль – в следующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются:

1) при использовании **различных методов начисления амортизации** по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете.

Пример 3. Общая стоимость объекта основных средств - 900 тыс. руб. Срок полезного использования – 5 лет. В б/учете амортизация начисляется способом, который называется «по сумме чисел лет срока полезного использования». В налоговом учете используется «линейный» способ начисления амортизации. В б/учете и в налоговом учете разные способы начисления амортизации.

Сумма амортизации для целей б/учета будет = $(900 : (1+2+3+4+5) \times 5 \text{ лет}) = 300 \text{ тыс. руб.}$ – это годовая сумма, а месячная будет = $300 \text{ тыс. руб.} : 12 = 25 \text{ тыс. руб.}$

Для целей налогообложения, сумма амортизации = 900 тыс. руб. : 5 = 180 тыс. руб. (годовая), а месячная будет = 180 тыс. руб. : 12 = 15 тыс. руб. в месяц.

Вычитаемая временная разница = 25 тыс. руб. – 15 тыс. руб. = 10 тыс. руб.

При использовании **различных способов начисления амортизации вычитаемая временная разница** возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в б/учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

2) При разных способах признания коммерческих и управленческих расходов: когда в б/учете эти расходы списывают сразу, а в налоговом – постепенно.

3) При наличии **убытка, перенесенного на будущее.**

Вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Пример 4.

Убыток организации в 2012 г. 20 000 руб. В 1 квартале 2013 г. налогооблагаемая прибыль составила 50 000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за 1 квартал может на 15 000 руб. ($50\,000 \times 30\%$ по Налоговому кодексу). Убыток в **5 000** руб. ($20\,000 - 15\,000 = 5\,000$ руб.) должен учитываться в бухгалтерском учете в 1 квартале 2013 г. в качестве **временной разницы.**

4) По **кредиторской задолженности** за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы **кассовым методом** (по поступлению оплаты в кассу, на расчетный счет) и в других случаях.

Пример 5.

В организацию поступили материалы на сумму **200 000** руб. во **2** квартале и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы поступила в **3** квартале. Для целей налогообложения доходы и расходы признаются кассовым методом или «по оплате». В бухгалтерском учете стоимость израсходованных материалов списывается на себестоимость продукции во **2** квартале, а в налоговом учете стоимость материалов признается в качестве расходов в **3** квартале. Стоимость списанных материалов в **200 000** руб. во **2** квартале будет учтена как **вычитаемая временная разница**.

- **Вычитаемые временные разницы** при формировании **налогооблагаемой прибыли** приводят к образованию **отложенного налога на прибыль**, который должен **уменьшить сумму налога на прибыль**, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах.
- **Налогооблагаемые временные разницы** – это доходы и расходы, увеличивающие **бухгалтерскую прибыль в текущем** отчетном периоде, а **налогооблагаемую прибыль** – в последующих отчетных периодах.
- **Налогооблагаемые временные разницы** возникают при:
 - 1) **различных способах начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете** (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);

2) при различных способах признания выручки от продаж и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы **кассовым** методом;

3) при применении разных способов отражения в бухгалтерском и налоговом учете:

- стоимости спецоснастки и спецоборудования, срок полезного использования которых менее 12 месяцев;
- процентов по заемным средствам, привлеченным на приобретение имущества; расходов, признаваемых в бухгалтерском учете в качестве расходов будущих периодов и др.

Пример 6. Организация, признающая доходы и расходы **кассовым методом**, отгрузила продукцию в **1** квартале на **400 000 руб.** Платежи поступили: в **1** квартале – на **350 000 руб.**, во **2** квартале – на **50 000 руб.** В бухгалтерском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (**50000 руб.**) отражается в бухгалтерском учете как **налогооблагаемая временная разница.**

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию **отложенного налога на прибыль**, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

Д 62 субсчет К 90/1 – на оплаченную часть выручки – **350 000 руб.**

Д 62 субсчет К 90/1 – на неоплаченную часть выручки – **50 000 руб.**

- Временные разницы учитываются обособленно на **отдельных субсчетах** счетов активов и обязательств.

Отложенный налоговый актив (ОНА) – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах.

Сумму **ОНА** определяют умножением *вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль:*

$$\text{ВВР} \times 20\% = \text{ОНА}$$

Пример 7.

По данным примера **3** вычитаемая временная разница, образовавшаяся в связи с применением различных способов начисления **амортизации** в бухгалтерском и налоговом учете, составила **10 000** руб.

$$\text{ОНА} = 10\,000 \text{ руб.} \times 20\% : 100\% = \mathbf{2\,000} \text{ руб.}$$

- Отложенные налоговые активы отражаются на активном счете **09 «ОНА»**.
- По ДЕБЕТУ **09** в корреспонденции с КРЕДИТОМ счета **68** отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода отчетного периода.
- Например, (пример 7): **Д 09 К 68** субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – 2 000 руб.
- По КРЕДИТУ счета **09** в корреспонденции с ДЕБЕТОМ счета **68** отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.
- При выбытии соответствующих активов (например, ОС) ОНА списываются в ДЕБЕТ счета 99 (Кредит 09).
- Аналитический учет **ОНА** ведется по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

- **Отложенные налоговые обязательства** – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды.
- ОНО признаются в том отчетном периоде, в котором возникают **налогооблагаемые временные разницы (НВР)**.
- **Величина ОНО** определяется умножением суммы налогооблагаемых временных разниц, возникающих в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Пример 8. По данным примера 6 налогооблагаемая временная разница составила 50 000 руб.

Величина ОНО = 50 000 x 20% : 100% = 10 000 руб.

Для отражения **ОНО** используют счет **77** (пассивный).

Возникновение **ОНО** запись: **Д 68 субсчет»Расчеты по налогу на прибыль» К 77.**

Д 77 К 68 субсчет –уменьшение или полное погашение налогооблагаемых временных разниц в последующих отчетных периодах соответственно уменьшают или погашают ОНО.

При выбытии объекта актива или вида обязательства ОНО списывается проводкой: Д 77 К 99 (составляется бухгалтерская справка).

- **Условный расход** или **условный доход** – это сумма налога на прибыль или убытки, исчисляемые по бухгалтерской прибыли или убытку (т.е. определяемые по данным бухгалтерского учета).
- **Величину условного дохода** или **расхода** определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли (или прибыли до налогообложения) или убытка на ставку налога на прибыль (20%) (если убыток, то это доход).

Пример 9. По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за 1 квартал 2013 г. составила **100 000** руб.
Условный расход составит: $(100\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 100\%)$
20 000 руб.

Сумма начисленного **условного расхода** по налогу на прибыль отражают в бухгалтерском учете проводкой:

Д 99 субсчет «Условный расход» К 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

- Сумма начисленного **условного дохода** отражается:
Д 68 К 99 «Условный доход» (если у предприятия есть прибыль, то это условный расход, если получен балансовый убыток, то возникает условный доход по налогу на прибыль).

★ **Текущий налог на прибыль** – это **налог на прибыль**, подлежащий **уплате в бюджет** в отчетном периоде.

Исчисляют его, исходя из **величины условного расхода (условного дохода)**, скорректированной на суммы **постоянных налоговых обязательств (активов)**, увеличения или уменьшения **отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода**.

При отсутствии постоянных разниц, ВВР и НВР условный расход по налогу на прибыль равен текущему налогу на прибыль.

$$\text{ТНП} = \text{УР(УД)} \pm \text{ПНО} (\text{ПНА}) \pm \text{ОНА} \pm \text{ОНО}.$$

● Организация может использовать следующие способы определения **величины текущего налога на прибыль:**

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете;
- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

*При любом способе величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль (способ указывается в **учетной политике**).*

При начислении налога на прибыль **дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68.**

Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же проводкой.

Перечисление суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других счетов по учету денежных средств в **дебет** счета **68.**

Пример 10.

Бухгалтерская прибыль ОАО «С» до налогообложения за отчетный год составила **210 500** руб. Ставка налога на прибыль **20** %.

Факторы, оказавшие влияние *на отклонение налогооблагаемой прибыли (убытка) от прибыли для целей бухгалтерского учета:*

- расходы на рекламу превысили норматив по этим расходам для целей налогообложения на **4 000** руб. В налоговом учете данная сумма означает **постоянную разницу;**
- амортизационные отчисления для целей бухгалтерского учета – 6000 руб. Из этой суммы к вычету для целей налогообложения принимаются 3 000 руб. В налоговом учете это **вычитаемая временная разница;**
- не получен доход в виде ранее начисленных дивидендов от долевого участия в совместной деятельности в сумме **3 000** руб. Данная сумма в налоговом учете признается как **налогооблагаемая временная разница.**

- Составляющие **текущего налога на прибыль** будут исчислены следующим образом:
 - 1) **Условный расход** по налогу на прибыль: $210\ 500 \text{ руб.} \times 20\% = \mathbf{42\ 100}$ руб.;
 - 2) **Постоянное налоговое обязательство**: $4\ 000 \text{ руб.} \times 20\% = \mathbf{800}$ руб.;
 - 3) **Отложенный налоговый актив**: $3\ 000 \text{ руб.} \times 20\% = 600$ руб.;
 - 4) **Отложенное налоговое обязательство**: $3\ 000 \text{ руб.} \times 20\% = \mathbf{600}$ руб.
 - 5) **Общая сумма текущего налога на прибыль** составит **42 900** руб. ($42\ 100 + 800 + 600 - 600$).

- Группа финансовых резервов представляет собой базу стратегии бизнеса.
- **Оценочные обязательства (это резервы предстоящих расходов, счет 96)**, которые создаются с целью равномерного включения затрат в расходы по обычным видам деятельности и расходы на продажу.
- **Оценочные резервы** создаются для уточнения и реальной оценки балансовых активов организации: это резервы под снижение стоимости материальных ценностей (*счет 14*), резервы под обесценение финансовых вложений (*счет 59*) и резервы по сомнительным долгам (*счет 63*).
- Создание резервов в бухгалтерском учете вытекает из *требования осмотрительности (ПБУ 1/2008)*.

7. Учет резервов организации (счет 14, 59, 63)

- ❑ Формирование оценочных резервов является одним из приемов бухгалтерского учета, позволяющим уточнить оценку отдельных активов.
- ❑ Исходя из действующего законодательства и своего финансового состояния, организация **в учетной политике** вправе предусмотреть формирование различных **видов резервов**:
 - по сомнительным долгам (счет 63);
 - под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14);
 - под обесценение финансовых вложений (счет 59) и др.
- ❑ **Создаются эти резервы за счет прочих расходов: Д 91/2 К 14, 59, 63 (пассивные).**

Формирование и учет резервов под снижение стоимости МПЗ

- ❑ В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 *материально-производственные запасы*, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество или текущая стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец года за вычетом резерва под снижение стоимости МПЗ.
- ❑ Резерв под снижение стоимости материальных ценностей (*счет 14, пассивный, регулирующий, контрактивный*) создается для уточнения стоимости оценки МПЗ (сырья, материалов, готовой продукции товаров), на которые в течение отчетного года текущая рыночная стоимость снизилась по сравнению с их фактической себестоимостью.

- *Резерв под снижение стоимости МПЗ* образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической стоимостью МПЗ, если последняя выше текущей рыночной стоимости.
- Формирование резерва под снижение стоимости МПЗ отражается по **дебету счета 91/2** «Прочие расходы» и **кредиту счета 14** «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».
- В начале периода, следующего за отчетным, зарезервированная сумма восстанавливается записью **по дебету счета 14 и кредиту счета 91/1** исходя из предложения полного расходования МПЗ в следующем отчетном периоде.

- Основные бухгалтерские записи:
 - 1) **Д 91/2 К 14** – создание резерва;
 - 2) **Д 14 К 20, 23, 25** и др. – если текущая стоимость МПЗ увеличилась, то соответствующая часть резерва относится на уменьшение материальных расходов организации;
 - 3) **Д 14 К 91/1** – по мере передачи МПЗ в эксплуатацию, начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов.
- **Аналитический учет по счету 14** ведется по каждому резерву отдельно, по видам и группам резервов.

Учет резервов под обесценение финансовых вложений (счет 59, пассивный, регулирующий)

- ❖ **Обесценением финансовых вложений** признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, *по которым не определяется их текущая рыночная стоимость*, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.
- ❖ Определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

- *Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений* характеризуется одновременно наличием следующих условий:
 - на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
 - в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменилась исключительно в направлении ее уменьшения (например, при совершении на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости);
 - на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных вложений (например, при отсутствии или существенном снижении поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.).

- При возникновении ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация *проверяет наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.*
- Проверка ведется по всем видам финансовых вложений организации, по которым наблюдаются признаки их обесценения.
- Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений за счет финансовых результатов деятельности организации (в составе прочих расходов, счет 91).

- *В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.*
- *Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения.*
- *Организация имеет право производить проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.*
- *Результаты проверки должны быть подтверждены организацией.*

- Если по результатам *проверки на обесценение финансовых вложений* выявляется:
 - дальнейшее *снижение их расчетной стоимости*, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений увеличивается и уменьшается финансовый результат (в составе прочих расходов);
 - *повышение их расчетной стоимости*, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений уменьшается и увеличивается финансовый результат (в составе прочих доходов);
 - *финансовое положение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости*, то сумма ранее созданного резерва под обесценение относится на финансовые результаты (в составе прочих расходов).

- При выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под их обесценение относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов) в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений).
- Учет созданных резервов ведется на счете **59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»**.
- **Образование резерва – Д 91/2 К 59, а уменьшение резерва – Д 59 К 91/1.**
- **Счет 59 в балансе не отражается, т.к. он является регулирующим, то остаток по 59 счету вычитается из остатка по счету 58.**
- **Если до конца года, следующего за годом создания резерва, резерв не использовался, то неизрасходованная сумма присоединяется к финансовым результатам – Д 59 К 91/1.**

Резерв по сомнительным долгам (63 счет)

- Организация имеет право **создавать резервы по сомнительным долгам** в течение всего финансового года по мере необходимости.
- *Сомнительным долгом* признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.
- В бухгалтерском **балансе** величина *дебиторской задолженности* показывается *за вычетом суммы резерва по сомнительным долгам*.
- Основанием для формирования такого резерва являются результаты инвентаризации дебиторской задолженности.
- *Размер* его определяется отдельно *по каждому сомнительному долгу* с учетом платежеспособности должника и оценки вероятности погашения данного долга полностью или частично.

- Кроме **сомнительных**, есть и **безнадежные долги**, под которыми признается долг, по которому **истек** установленный **срок исковой давности**, т.е. **три года**, а также такой **долг**, по которому *обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.*
- Резерв по сомнительным долгам создают организации, для которых моментом перехода права собственности на отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) является *отгрузка продукции и предъявление расчетных документов покупателям (заказчикам)*, т.е. метод начисления.
- Резерв создается в течение отчетного года.
- После проведения инвентаризации дебиторской задолженности, установленная сумма сомнительного долга по расчетам с дебиторами резервируется в течение отчетного года за счет уменьшения прибыли (счет 91).

- В течение следующего за отчетным года резерв по сомнительным долгам используется для списания безнадежной к получению дебиторской задолженности по истечении установленного для нее срока.
- Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.
- Аналитический учет по счету **63 (пассивный, регулирующий, контрактивный)** ведется по каждому сомнительному долгу, по которому создан резерв.

Д 91/2 К 63

формирование резерва по сомнительным долгам;

При погашении задолженности, под которую был создан резерв, в учете одновременно делается проводка, уменьшающая сумму резерва на сумму отчислений, приходящихся на погашенную задолженность:

Д 51 К 62 – погашена задолженность за товары (работы, услуги);

Д 63 К 91/1 – сумма ранее созданного резерва в части, относящейся к погашенной задолженности, включена в состав прочих доходов;

Д 63 К 62 (76)

Списание задолженности по причине истечения срока исковой давности (или в случае признания ее нереальной для взыскания по другим основаниям) источником списания в первую очередь является созданный резерв;

Д 63 К 62 (58, 76)

списаны безнадежные долги за счет резерва по сомнительным долгам

- **Резервы предстоящих расходов** создаются в организациях в целях *равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство или расходы на продажу.*
- Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание *в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений* на текущий год и *остатка резерва* на начало следующего года.
- Порядок создания резервов регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами (ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»).
- Оценочные обязательства отражаются на счете резервов предстоящих расходов (**счет 96, пассивный**) в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов.

10. Учет резервов предстоящих расходов (счет 96)

- При заполнении строки «*Оценочные обязательства*» раздела У «Краткосрочные обязательства» баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету **96** в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых *не превышает 12 месяцев после отчетной даты*.
- Согласно п. 5 ПБУ **8/2010** оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:
 - у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;
 - вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
 - величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.
- Подробная информация о начислении и использовании оценочных обязательств (как долгосрочных, так и краткосрочных) приводится в Пояснениях к балансу (таблица 7).

- *Учет признания оценочного обязательства можно рассмотреть на примере резерва на предстоящую оплату отпусков.*
- **Оценочное обязательство в виде резерва на предстоящую оплату отпусков** позволяет равномерно распределить затраты организаций на оплату отпусков работников, обычно предоставляемых в весенне-летний период, в течение всего календарного года во избежание завышения себестоимости продукции (работ, услуг) за отдельные отчетные периоды.
- **Суммы резерва** предназначены не только для финансирования расходов по выплате среднего заработка за отпуск, но и для списания затрат на оплату денежной компенсации за отпуск, выплачиваемый увольняемым работникам, не использовавшим на день увольнения своего права на отпуск полной или частичной продолжительности (28 календарных дней).

- За счет созданного в организации резерва могут быть списаны только затраты на отпуск, предоставленный за текущий рабочий год и рассчитанный в порядке, установленном для расчета среднего заработка.
- Размер отчислений в резерв определяется исходя из суммы расходов на оплату труда работников, принимаемых при расчете отпускных сумм и отчислений на социальное страхование и обеспечение, включая отчисления на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.
- В учетной политике надо отразить принятый способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в случае его наличия.
- На основании первичных документов, таких как положение об оплате труда, штатное расписание, график отпусков, составляется смета отчислений в резерв.
- Резерв на предстоящую оплату отпусков работников формируется путем ежемесячных отчислений, размер которых определяется как $1/12$ от суммы создаваемого резерва.

- **Пример:** предполагаемая годовая сумма расходов на оплату отпусков – 1 200 000 руб., величина страховых взносов на обязательное социальное страхование – 360 000 руб. ($1200000 \times 30\%$), предполагаемая годовая сумма страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве 2400 руб. ($1200\ 000 \times 0,2\%$).

Общая сумма резерва по расчету составит 1 562 400 руб. ($1200000 + 360000 + 2400$).

Размер ежемесячных отчислений в резерв будет равен 130 200 руб. ($1562400 : 12$ мес.).

- ❖ За счет создаваемого в течение года резерва на предстоящую оплату отпусков списывают фактически начисленные суммы среднего заработка за предоставленные работникам основные и дополнительные отпуска, а также суммы отчислений в государственные внебюджетные фонды с начисленных в пользу работников сумм:

- **Создание резерва** отражается:
Д 20, 23, 25, 26, 44 и К 96 (основание: приказ руководителя «О создании резерва на предстоящую оплату отпусков», справка – расчет бухгалтерии).
- ❖ Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в **Дебет счета 96** «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами по учету списываемых расходов, например, счет **70** – на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет (приказ руководителя «О предоставлении ежегодного отпуска», расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), лицевой счет (ф. № Т-54, Т-54 а) и др.

Д 96 К 69 (по субсчетам) – начисления во внебюджетные фонды по суммам оплаты труда за время отпуска (расчетно – платежная ведомость (ф. № Т-49), лицевой счет (ф. № Т-54, Т-54а).

Если по итогам года фактически начисленный резерв превышает сумму расчета, подтвержденную инвентаризацией по окончании года, то производится сторнировочная запись:

Д 20 (23,25,26,29,44) К 96 – сторнирована сумма неиспользованного резерва (Акт инвентаризации, справка – расчет бухгалтерии).

Если сумма отчислений в резерв меньше суммы фактических расходов на оплату отпусков, то делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений на счета, являющиеся источниками создания резерва.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

- *Расходы будущих периодов* – это затраты на выполненные работы и услуги, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.
- К расходам будущих периодов относятся:
 - расходы на подготовку и освоение производства;
 - расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств;
 - Расходы по консервации и содержанию машин и механизмов с сезонным характером их использования;
 - расходы по проектированию объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет и др.

Учет расходов будущих периодов (счет 97, активный)

- **Учет расходов будущих периодов** осуществляется по **дебету** активного счета **97 с кредита** соответствующих материальных, расчетных и других счетов: **10, 50, 51, 70, 69, 76** и др.
- Ежемесячно или в другие сроки, учтенные на дебете счета **97**, расходы списывают в дебет счетов затрат и издержек обращения: **20, 23, 44** и др.
- *Сроки списания расходов будущих периодов* регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.
- **Аналитический учет** по счету 97 ведется по отдельным расходам.

На счетах бухгалтерского учета расходы будущих периодов отражаются следующим образом:

Дебет 97 (25, 26 и др.) Кредит 60 (70, 69 и др.) – отражены расходы будущих периодов;

Дебет 19 Кредит 60 (76) – учтен НДС, уплаченный (подлежащий уплате) поставщику, при отнесении к расходам будущих периодов услуг сторонних организаций;

Дебет 20 (23,25 и др.) Кредит 97 – расходы будущих периодов, полностью или частично списанные на затраты текущего отчетного периода.

- *Включение НДС* в состав налоговых вычетов (отражение его в Книге покупок и списание в **Дебет счета 68**) производится после фактического получения работ или услуг при условии наличия у налогоплательщика счета – фактуры и первичных учетных документов.

- *Доходы будущих периодов* учитываются на счете **98**, в форме **баланса** строка **1530** (относится надо только те поступления, которые оговорены в нормативных документах).
- *В состав включаются:* бюджетные средства, полученные на финансирование расходов (п. 20 ПБУ 13/2000), не использованные на конец отчетного периода остатки средств, учитываемые на счете 86 «Целевое финансирование», а также суммы полученных грантов, технической помощи (содействия) и др. (п.9 и 20 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»).
- В составе будущих периодов компании – лизингодатели могут учитывать разницу между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, которое числится на балансе лизингополучателя (п. 4 Указаний, утвержденных приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15).

Учет доходов будущих периодов (счет 98, пассивный)

- В соответствии с Методическими указаниями по учету основных средств, первоначальную стоимость основных средств, полученных организацией безвозмездно, надо отражать по **Дебету счета 08 и Кредиту 98/2 «Безвозмездные поступления»**.
- Отраженная на счете 98 сумма постепенно (по мере начисления амортизации) списывается в кредит счета 91 (ежемесячно в сумме, равной сумме начисленной по объекту амортизации).
- Если на конец года на счете 98 осталась не списанная часть первоначальной стоимости безвозмездно полученных основных средств, то эта информация включается в показатель, отражаемый по строке «Доходы будущих периодов».
- К счету 98 открываются субсчета (План счетов):

1) **98/1** «Доходы, полученные в счет будущих периодов»
– учитываются доходы, полученные в отчетном году,
но относящиеся к будущим отчетным периодам:

Д 50, 51, 76 К 98/1 – полученные или начисленные
суммы доходов;

Д 98/1 К 76, 91 и др. – списание доходов при
наступлении того отчетного периода, к которому они
относятся.

2) **98/2** «Безвозмездные поступления»:

Д 08,10 и др. К 98/2 – безвозмездно полученные
активы;

Д 86 К 98/2 – сумма бюджетных средств, направленных
коммерческой организацией на финансирование
расходов;

Суммы, учтенные **на кредите 98/2**, списывают в Дебет
этого счета **с кредита** счета **91** «Прочие доходы и
расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам по мере начисления амортизации;
- по другим безвозмездно полученным материальным ценностям по мере их списания на производство или при продаже.

Аналитический учет по счету 98/2 ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

3) 98/3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленные за прошлые годы»:

По кредиту 98/3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанные виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции с **Дебетом** счета **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Одновременно на эти суммы **кредитуют** **счет 94** и **дебетуют** **счет 73/2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

- По мере погашения задолженности по недостачам **кредитуют субсчет 73/2** и **дебетуют** счета учета денежных средств или другого имущества: 10, 41, 50 и др.
- Одновременно оплаченную задолженность отражают по **дебету 98/3** и **кредиту 91/1** «Прочие доходы».
- **Аналитический учет по 98/3** ведут по каждому виду недостач.

4) 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»:

- выявленную разницу отражают **по кредиту счета 98/4** и **дебету 73/2**;
- при погашении задолженности по выявленной разнице **кредитуют счет 73/2** и **дебетуют** счет учета денежных средств или другого имущества: 10, 41, 50 и др. Одновременно погашенную часть разницы списывают в **дебет 98/4** и **кредит 91/1**.

Аналитический учет по 98/4 ведется по видам недостающих ценностей.

- **К целевому финансированию (счет 86)** относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно – исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.
- **Источниками целевого финансирования** являются средства из государственного, регионального или местного бюджетов; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций и т.д.
- Эти средства расходуются в соответствии с утвержденными сметами.
- **Использование средств не по назначению запрещается.**
- **Счет 86 «Целевое финансирование»** - основной, пассивный, фондовый.

Учет целевого финансирования (счет 86)

- **Поступление** средств – **по кредиту**, а их **расходование – по дебету**.
- **Аналитический учет по счету 86** ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.
- Основная часть целевого финансирования приходится на помощь, оказываемую государством.
- Порядок учета определен **ПБУ 13/2000** «Учет государственной помощи».
- **Государственной помощью** признается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.
- *Такая помощь представляется в виде субсидий, субвенций, бюджетных кредитов, ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество).*

- Под **субвенцией** понимают бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе.
- Под **субсидией** понимают бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых программ.
- Фактическое поступление бюджетных средств отражают **по дебету** счетов денежных средств (**Д 51, 55**) и счетов учета имущества (**Д 08, 10** и др.) и **кредиту счета 86**.
- Средства целевого назначения, полученные в качестве источника финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по **кредиту счета 86** в корреспонденции с **дебетом счета 76**.

- При получении коммерческой организацией по кредиту счета **86** бюджетных средств на финансирование расходов, эти бюджетные средства списываются по **дебету счета 86 в кредит счета 98**.
- Затем эти суммы списываются **с дебета счета 98 в кредит счета 91** как полученные прочие доходы, которые со счета **91** будут зачислены на финансовые результаты по счету **99** «Прибыли и убытки».